

**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**ESCUELA DE DERECHO**



**EL FORTALECIMIENTO DEL USO DE LA DISCRECIONALIDAD  
ADMINISTRATIVA EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN PARA  
REDUCIR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA A TRAVÉS DE LA  
OBTENCIÓN INDEBIDA DE EXONERACIONES TRIBUTARIAS**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE:**

**ABOGADO**

**MARIANA DORA HERRERA TENORIO**

**CESAR JEANPIERR TORRES CHUMACERO**

**Chiclayo, 27 de septiembre de 2018**

**EL FORTALECIMIENTO DEL USO DE LA DISCRECIONALIDAD  
ADMINISTRATIVA EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN PARA  
REDUCIR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA A TRAVÉS DE LA  
OBTENCIÓN INDEBIDA DE EXONERACIONES TRIBUTARIAS**

PRESENTADO POR:

BACH. HERRERA TENORIO MARIANA DORA

Y

BACH. TORRES CHUMACERO CESAR JEANPIERR

Presentado a la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo

para optar el Título de:

Abogado

APROBADO POR:

---

Mtro. César Martin Vincés Arbulu

Presidente del Jurado

---

Abog. Edson Ranulfo Espinoza Meléndez

Secretario del Jurado

---

Mtro. Percy Orlando Mogollón Pacherre

Vocal del Jurado

**CHICLAYO, 2018**

**DEDICATORIA**

A nuestros padres por su amor, apoyo y ejemplo de superación. A nuestras familias, por su aliento incondicional durante el trayecto de nuestra vida universitaria.

### **AGRADECIMIENTO**

Gracias a Dios por habernos dado la vida, la voluntad y la oportunidad de estudiar, por darnos la fuerza y fe para poder culminar la presente investigación. Gracias al Dr. Percy Orlando Mogollón Pacherre, quien nos ha orientado, apoyado y corregido desinteresadamente en nuestra labor científica a fin de poder culminar la presente investigación.

## **RESUMEN**

Hoy en día, la selva es una zona que cuenta con una biodiversidad grandiosa y por ello de enormes recursos, pero la pobreza no es ajena a esta región; por ello el Estado promulgó la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (Ley N° 27037) que fue emitida el 30 diciembre de 1998, que apuntaba a fortalecer la posición económica y social de la Región. Asimismo, el estado otorgó también la Ley de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, promulgada mediante la Ley N° 27688, la misma que al igual que la anterior tenían como finalidad incentivar el desarrollo de los sectores de bajos recursos y brindarles facilidades de gestión y políticas económicas que les permitan obtener beneficios e ingresos económicos.

Dentro de este contexto, se produce la problemática de la elusión tributaria, que es aquella practica por parte de los contribuyentes para utilizar normas legales a fin de reducir o quedar exentos de la carga tributaria, sin embargo, el trasfondo de este ejercicio es conseguir, vulnerando el fondo público, beneficios particulares que afecta el equilibrio económico y social. Es así que la Sunat es competente, para ejercer control sobre aquellas malas prácticas tributarias que afectan la recaudación de manera masiva, sin embargo, esta institución aún tiene fallos o falencias que deben superar.

Asimismo, mediante esta investigación se hace un análisis no sólo de las falencias de la administración tributaria, y las leyes otorgadas a las regiones mencionadas, sino que además se propone reforzar la facultad discrecional de la administración tributaria con la finalidad de incorporar mecanismos permitiendo estar a la defensiva.

**Palabras Clave: evasión tributaria, elusión tributaria, beneficios tributarios, proceso de fiscalización, exención, discrecionalidad, administración tributaria.**

### **Abstract**

Today, the jungle is an area that has great biodiversity and therefore enormous resources, but poverty is not foreign to this region; For this reason, the State promulgated the Law for the Promotion of Investment in the Amazon (Law No. 27037), which was issued on December 30, 1998, aimed at strengthening the economic and social position of the Region. Likewise, the State also granted the Law of the Free Zone and Commercial Zone of Tacna, promulgated by Law No. 27688, which, like the previous one, was intended to encourage the development of low-income sectors and provide them with management facilities. and economic policies that allow them to obtain benefits and economic income.

Within this context, there is the problem of tax evasion, which is the practice by taxpayers to use legal rules in order to reduce or be exempt from the tax burden, however, the background of this exercise is to obtain, violating the public fund, particular benefits that affect the economic and social balance. Thus, the Sunat is competent to exercise control over those bad tax practices that affect the collection in a massive way, however, despite the great efforts made by this institution, it still has faults or shortcomings that must be overcome.

Also, through this investigation an analysis is made not only of the shortcomings of the tax administration, and the laws granted to the mentioned regions, but also it proposes to reinforce the discretionary faculty of the tax administration with the purpose of incorporating mechanisms allowing to be the defensive.

**Keywords: tax evasion, tax avoidance, tax benefits, inspection process, exemption, discretion, tax administration.**

**ÍNDICE**

<b>DEDICATORIA</b> .....	III
<b>AGRADECIMIENTO</b> .....	IV
<b>RESUMEN</b> .....	V
<b>ABSTRACT</b> .....	VI
<b>ÍNDICE</b> .....	VII
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	VIII
<b>CAPÍTULO 1</b> .....	12
<b>1.1. Definición de discrecionalidad</b> .....	12
<b>1.2. La discrecionalidad en el ámbito tributario</b> .....	15
<b>1.3. El procedimiento de fiscalización tributaria</b> .....	17
<b>1.4. La discrecionalidad en el procedimiento de fiscalización</b> .....	19
<b>1.5. Formalidades del procedimiento de fiscalización</b> .....	19
<b>1.6. Límites a la Facultad Discrecional</b> .....	25
<b>CAPÍTULO 2</b> .....	28
<b>2.1. Los Beneficios Tributarios</b> .....	29
<b>2.2. Principales Beneficios Tributarios</b> .....	30
<b>2.3. La Elusión</b> .....	32
<b>2.4. Mecanismos anti elusivos y la obtención de beneficios tributarios</b> ....	35
<b>2.5. Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía - Ley N°27037</b> ...	38
<b>2.6. Ley de la Zona Franca y Comercial - Ley N°27688</b> .....	49
<b>CAPÍTULO 3</b> .....	56
<b>3.1. Fortalecimiento de las facultades de la administración</b> .....	57
<b>3.2. Acción que puede adoptar el organismo fiscalizador</b> .....	61
<b>3.3. La discrecionalidad y los mecanismos para contrarrestar la elusión</b>	67
.....	
<b>CONCLUSIONES</b> .....	76
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	78

## **INTRODUCCIÓN**

Nuestro ordenamiento jurídico se caracteriza por ser multinormativo, es especial en el ámbito fiscal, debido a la emisión de variadas disposiciones legislativas y reglamentarias con la finalidad que el Estado logre cumplir progresivamente su rol de distribuir la riqueza y generar beneficio a la población en general.

En ese sentido, a través del ejercicio del Poder Tributario del Estado se imponen obligaciones a los contribuyentes para obtener ingresos y tributos que permitan sufragar el gasto público, así como el Estado tiene la potestad de afectar ciertos sucesos o hechos económicos, también tiene la facultad de desgravar o de eximir de la carga tributaria a los diferentes contribuyentes, sean personas naturales como jurídicas, con el objetivo de permitir la promoción y el desarrollo de las principales actividades económicas de nuestro país en aquellas zonas geográficas que cuentan con alarmantes índices de pobreza.

Por ello, existen diferentes figuras a través de las cuales el Estado puede dispensar del pago de tributos, nos referimos a los supuestos de inmunidad, inafectación, exoneración, beneficios e incentivos tributarios, los cuales son obtenidos cumpliendo determinados requisitos estipulados en leyes especiales.

Sin embargo, en muchas ocasiones los administrados obtienen dichos beneficios tributarios de mala fe y de esta manera se configura la elusión de los mismos, que consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales.

Por su parte, los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible, y a pesar de ello, no es infrecuente que se produzcan

ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones. En otros casos, la ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no están previstas ni reguladas. Esto último es lo que se conoce como un vacío legal, viéndose afectada la administración sin poder actuar sin más para proteger anticipadamente los derechos que como Administración Pública le corresponde y los administrados en tanto ellos están obligados a cumplirlas.

Siendo éste el escenario el fiscal en el que se desenvuelven la Administración Tributaria y los contribuyentes, los constantes problemas que se vislumbran a pesar de las múltiples y amplias facultades que cuenta la SUNAT, el margen discrecional que tiene en la toma de decisiones y en especial en el proceso de fiscalización no es posible fiscalizar de manera eficiente la obtención de las exoneraciones tributarias que adjudicó en la Zona Franca y en la Amazonía ni mucho menos ejercer un control ex post de éstas, en virtud de ello consideramos pertinente titular a nuestra investigación **“EL FORTALECIMIENTO DEL USO DE LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN PARA REDUCIR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA A TRAVÉS DE LA OBTENCIÓN INDEBIDA DE EXONERACIONES TRIBUTARIAS”**.

Nuestra investigación responde a una realidad actual y palpable en nuestro país, que cada vez se vuelve más insostenible, debido a que el propósito por el cual fueron dadas inicialmente la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonia - Ley N° 27037 y la Ley de la Zona Franca y Comercial - Ley N° 27688, ya no cumplen más con su propósito, el cual era incentivar y permitir el desarrollo de las principales actividades económicas en lugares como la Amazonia y la Zona Franca, las mismas que debieron ser temporales, sin embargo, se han mantenido vigentes hasta la actualidad produciéndose su desnaturalización.

Por consiguiente, es necesario somos de la opinión de fortalecer la potestad discrecional que ostenta la Administración al momento de las diligencias supervisoras propias de la facultad de fiscalización y de esta manera salvaguardar el derecho que le asiste para lograr que exista un equilibrio entre aquellas atribuciones que ostenta, y las obligaciones y derechos de los administrados.

Para ello nos planteamos como objetivo general: Determinar los mecanismos que deben reforzarse en el uso de la discrecionalidad para reducir la elusión tributaria a través de la obtención indebida de exoneraciones en las Zonas Francas y la Amazonía, y como objetivos específicos: a) Describir en qué consiste el proceso de fiscalización que realiza la Administración tributaria a los contribuyentes; b) Analizar la real naturaleza de los beneficios tributarios e identificar la coyuntura tributaria en las Zonas Francas y la Amazonía; y por último, c) Establecer si deberían mantenerse dichos beneficios tributarios o deberían ser eliminados a fin de contrarrestar la elusión tributaria en aquellas zonas.

Para alcanzar los objetivos planteados inicialmente organizamos nuestra investigación en tres capítulos, el primero de ellos, está referido tanto a la discrecionalidad que ostenta la administración tributaria como a la facultad de fiscalización que ejerce; en el segundo apartado desarrollamos los principales beneficios tributarios, la figura de la elusión y los mecanismos elusivos, y también analizamos la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía y la Ley de la Zona Franca y Comercial; y en nuestro último capítulo identificamos las acciones que puede adoptar el organismo fiscalizador para contrarrestar la elusión tributaria a través de la discrecionalidad.

La presente investigación es de tipo **descriptivo** debido a que se expone con fidelidad las características más sobresalientes de la realidad materia de estudio, teniendo como interés y pretensión explicar y analizar cuidadosamente cada punto controvertido, realizando una búsqueda bibliográfica de todas las características esenciales del tema y establecer relaciones teórico-doctrinarias con el propósito de explorar las relaciones sociales y describir la realidad materia de la investigación; con ello se efectuará el análisis detallado de cada teoría que sustenta las variables de la presente investigación.

Para cumplir con nuestros objetivos empleamos técnicas como la observación indirecta y el fichaje con fichas bibliográficas, textuales y de resumen, que permitirá recoger, organizar y presentar la información extraída de las fuentes primarias entre libros, artículos de revistas y jurisprudencias. Seleccionadas las

fuentes, se trabaja con: El método de subrayado que permite separar ideas principales de secundarias; el fichaje, para recolectar y almacenar información preparando fichas de tipo textual y resumen clasificadas por autores, y posteriormente la información dividida por autores se clasifica por temas; y gráficos y cuadros de fuentes confiables que nos permiten sintetizar información.

Finalmente, consideramos que este tema será de gran provecho para todos aquellos estudiosos que pertenecen a nuestra comunidad científica, que pretendan profundizar y analizar las potestades discrecionales de la administración tributaria, así como también, la figura de la elusión, la naturaleza jurídica de las exoneraciones en sectores específicos como Zona Franca y la Amazonía Peruana, la desnaturalización de éstas, y las propuestas para tratar de reducir la elusión tributaria en nuestro país.

## **CAPÍTULO 1**

### **DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA Y FACULTAD DE FISCALIZACIÓN**

Normalmente la Administración Tributaria utiliza la discrecionalidad en diversas actuaciones frente a los contribuyentes, entre las cuales destacan: la determinación de los agentes de retención y percepción; el procedimiento de fiscalización; cuando determina y sanciona administrativamente a los contribuyentes por cometer infracciones tributarias, etc.

Por lo que resulta de sumo interés, que la discrecionalidad utilizada por la Administración Tributaria no sobrepase los límites establecidos en la ley, es por ello que a lo largo de la presente investigación, se ha buscado examinar el Fortalecimiento de la Discrecionalidad de la Administración Tributaria en los Procesos de Fiscalización para reducir la Elusión Tributaria a través de la obtención indebida de Exoneraciones Tributarias.

#### **1.1. Definición de discrecionalidad**

A lo largo de la historia la discrecionalidad, sea en el ámbito del Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Judicial, ha sido concebida desde una percepción tuitiva, es decir, como “...un poder susceptible de ser ejercitado a discreción de su titular, tiende por hipótesis a no reconocer límite alguno y a rechazar por ello cualquier tipo de controles...”<sup>1</sup>, de esta manera, la primera percepción de lo

---

<sup>1</sup> RAMÓN FERNANDEZ, Tomás. *Discrecionalidad, Arbitrariedad y Control Jurisdiccional*, 1ª ed., Lima, Palestra Editores, 2006, p. 23.

discrecional es entendida como una libertad incondicionada de toda crítica o control desde fuera.

Esta percepción tomaría mayor fuerza partiendo del fundamento que poner límites al poder no sería más que reducir a la nada la independencia de la autoridad administrativa, y es necesario tomar en cuenta que sin libertad de acción, no habría ya acción administrativa. Así es como "...la libertad que el término "discrecional" parece proclamar..."<sup>2</sup> es lo que nos lleva a pensar que la discrecionalidad es un poder que se percibe por excelencia como una capacidad incondicionada de imposición, un poder libre y exento de cualquier posible fiscalización o corrección desde fuera, de dar cuenta de sí misma y de justificarse, en una palabra.

Luego de un constante proceso evolutivo, que ha restado poco a poco pequeñas parcelas a ese extenso ámbito de lo discrecional, en la actualidad la discrecionalidad "...hace referencia a un determinado modo de operar, de actuar, de realizar algo, consistente en la adopción de decisiones... mediante una elección entre diferentes alternativas..."<sup>3</sup>, a ello cabe agregar otros elementos, tales como, la discrecionalidad de actuación, por la cual, la Administración ejerce una libertad que le permite elegir entre actuar y no actuar, mientras que en otros supuestos se configura la libertad de opción que le permite elegir la solución entre varias alternativas igualmente justas, la cual recibe la denominación de discrecionalidad de elección.

De acuerdo con la doctrina actual se puede definir discrecionalidad o "el poder discrecional como la capacidad conferida por Ley a la Administración Tributaria para analizar comparativamente diversos intereses secundarios, públicos y privados, frente a un interés primario, según juicio de oportunidad"<sup>4</sup>, en cuanto a ello podemos señalar que son aquellas potestades que el estado mediante su

---

<sup>2</sup> IBID, p. 24.

<sup>3</sup> CASSAGNE, Juan Carlos. *El Principio de legalidad y el Control Judicial de la discrecionalidad Administrativa*, 1ª ed., Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2009, p. 192.

<sup>4</sup> MUÑOZ NAJAR BUSTAMENTE, Mauricio, *La discrecionalidad Administrativa en el Código Tributario Peruano*, 2012 [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98\\_24\\_CT19-20\\_MMNB.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98_24_CT19-20_MMNB.pdf).

actividad legal le otorga a la administración tributaria para actuar tanto sobre contribuyentes públicos como privados.

Por consiguiente, la autoridad administrativa dispone de una libertad, mayor o menor para elegir la solución que considere más apropiada de entre las varias posibles, libertad que es suya y sólo suya, pero como esa libertad no es ni puede ser total, supuesto que el poder que le otorga es un poder jurídico y su otorgamiento por la Ley se hace en consideración de intereses que no son propios del órgano competente para ejercitarlos, éste debe razonar porque estima que tal solución y no otra distinta es la que mejor satisface los intereses a los que el poder ejercitado se ordena.<sup>5</sup>

Asimismo, podemos señalar que “la discrecionalidad en cualquiera de sus variantes, parte de la posibilidad de elegir entre una mayor o menor abanico de opciones, o si prefiere, resulta que su ejercicio permite una pluralidad de soluciones justas, o de optar entre alternativas que, en general, sean igualmente justas desde el punto de vista del Derecho, o tal vez mejor razonables...”<sup>6</sup>, por lo tanto, la administración puede optar la mejor alternativa que sea la más razonable de acuerdo a cada caso en concreto y que sea más factible a la administración tributaria y más beneficiosa al contribuyente.

Por otra parte, como definición de este aspecto se refiere que:

“...la discrecionalidad administrativa es la atribución que la norma hace a un órgano administrativo, dotado de la necesaria calificación técnica, para que, dentro del marco trazado por los elementos reglados y por los principios generales del derecho y a través de un procedimiento que asegure la necesaria coherencia e imparcialidad, elija o determine ante un caso en concreto...”<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Cfr. RAMÓN FERNANDEZ, Tomás. *Discrecionalidad, Arbitrariedad y Control Jurisdiccional*, 1ª ed., Lima, Palestra Editores, 2006, pp: 100- 101.

<sup>6</sup> RODRIGUEZ ARANA MUÑOZ, Jaime, *Discrecionalidad y motivación del acto administrativo en la ley española de procedimiento administrativo*, 2010 [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5085090.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5085090.pdf).

<sup>7</sup> ROCHA GOMEZ, Denis, *Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria*, 2012 [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: <http://bb9.ulacit.ac.cr/tesinas/Publicaciones/038242.pdf>.

Por ende, la administración actuará acorde a los parámetros que se establece por ley, y por un determinado procedimiento que vaya acorde a los principios.

De esta manera, la discrecionalidad no permite el ejercicio de una potestad que ponga a la organización administrativa por encima o delante del Derecho, sino que "...ésta proviene de una potestad o facultad jurídica y no de hecho, porque está prevista, tasada y controlada por la misma ley que la otorga o por el contexto del ordenamiento jurídico"<sup>8</sup>, de manera que la discrecionalidad no supone ausencia de ley, sino que, todo lo contrario, presencia de ley de la cual ella emana.

Para este estudio la discrecionalidad que ostenta la administración es entendida como aquella facultad, otorgada por medio de ley, de escoger entre diversos criterios o motivos para, finalmente, decidir en uno u otro sentido, siempre en pro del interés público, pero no de manera arbitraria, sino haciendo uso de la motivación, como expresión de las razones que han llevado a actuar a la administración. En consecuencia, el ejercicio de una potestad discrecional debe acompañarse de una motivación que muestre puntualmente el nexo coherente entre el medio adoptado y el interés general circunscrito al que apunta.

## **1.2. La discrecionalidad en el ámbito tributario**

En el ámbito tributario se señala que la discrecionalidad se basaría en que "hay un poder discrecional cuando en determinadas circunstancias de hecho, la autoridad administrativa tiene libertad de decidir y de tomar tal o cual medida. En otros términos, cuando el derecho no le ha impuesto por anticipado un determinado comportamiento a seguir"<sup>9</sup>.

Debemos tener en cuenta que la discrecionalidad en el ámbito tributario implicaría "la elección o determinación por la Administración de la actuación o decisión que sea más conveniente para el interés público sobre la base de parámetros o criterios objetivos y generales, los mismos que han sido omitidos

---

<sup>8</sup> VIGNOLO CUEVA, Orlando. *Discrecionalidad y arbitrariedad administrativa*, 1ª ed., Lima, Palestra Editores, 2012, p. 129.

<sup>9</sup> VALDIVIA SOTO, Miguel, *Administración Tributaria*, 2012 [ubicado el 19.VI 2015]. Obtenido en: [https://presys-proesad.upeu.edu.pe/materiales/CON-0714-0306\\_1363819423.pdf](https://presys-proesad.upeu.edu.pe/materiales/CON-0714-0306_1363819423.pdf).

por el legislador”<sup>10</sup>; que tenga esta discrecionalidad permite que la administración tributaria puede realizar una selección de actuaciones que sea la más idónea de acuerdo a un hecho en concreto, no solo que sea viable.

Las potestades y facultades específicas que ostenta la Administración Tributaria se ejercen de modo discrecional, es decir, en oposición a la actuación reglada. Por actos reglados se entiende “...una normativa específica que limita el actuar de la Administración y lo encauza por un procedimiento que, necesariamente, debe cumplirse, de lo contrario, el acto se encuentra invalidado de pleno derecho...”<sup>11</sup>, en cambio, cuando hacemos alusión a actos discrecionales nos referimos a todos aquellos en que la Administración goza de la potestad de conducirse de una manera u otra según varíen las circunstancias, siguiendo criterios o políticas que son previamente establecidos por normas de cumplimiento obligatorio para la Administración, o bajo criterios no instrumentados en normas, pero que sí deben estar definidos claramente al motivar la actuación de la Administración.

De esta forma, cuando señalamos que la actuación de la Administración Tributaria es discrecional, ello supone el poder de elección y decisión que ella posee ante la escasa o carente regulación normativa de sus actuaciones que definen cual es la decisión que debe adoptar ante un supuesto determinado. En este mismo sentido, la discrecionalidad implica la libertad para adoptar uno u otro camino, siendo su naturaleza el de ser un poder, conferido explícita o implícitamente por la ley, para elegir determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles la solución que conceptúe más oportuna en orden al interés público que debe satisfacer.<sup>12</sup>

El otorgamiento de facultades discrecionales a la Administración Tributaria responde a una doble justificación: En primer lugar, el hecho de no limitar a la Administración Tributaria a ejecutar solo lo previsto en una norma tributaria, pues el nivel de complejidad y los cambios que se presentan en los distintos sectores

---

<sup>10</sup> GAMBA VALEGA, Cesar, *Breves Apuntes Sobre la Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, 215 [ubicado el 19.VI.2015]. Obtenido en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/03\\_Rev37\\_CGV.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev37_CGV.pdf).

<sup>11</sup> NIMA NIMA, Elizabeth. *Fiscalización tributaria*. Enfoque Legal, 1ª ed., Lima, Gaceta Jurídica, 2013, p. 65.

<sup>12</sup> Cfr. NIMA, Op.Cit., pp: 66- 67.

económicos en los que ella interviene harían imposible que se regulen sus actuaciones; y en segundo lugar, en la finalidad pública a la que responde la actuación de la Administración Tributaria, lo que se materializa con un eficiente control del cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del deudor tributario, así también, con una eficiente recaudación de tributos, para lo cual se requiere cierta libertad de actuación.<sup>13</sup>

La potestad o facultad discrecional en el marco tributario donde la administración es el sujeto activo de la misma, por ello ésta facultad tributaria se le denomina “potestad de imposición o potestad concreta, consistente en la aplicación de normas tributarias generales y abstractas, a cada caso en concreto o más en concreto son aquel conjunto de potestades o acciones desarrolladas por la administración tributaria que se presentan como un ejercicio de poder atribuido previamente por la Ley y por ella determinado y construido”<sup>14</sup>

En otras palabras, esta potestad otorgada a la Administración con la finalidad de procurar mayor eficiencia en el desempeño de sus acciones, sustentando su actuación en razones y criterios técnicos evitando cualquier ejercicio arbitrario de la potestad.<sup>15</sup>

### **1.3. El procedimiento de fiscalización tributaria**

Toda facultad que tiene la administración es respaldada por un procedimiento según sea la materia, por lo tanto, el procedimiento de fiscalización tributaria es aquel que:

“...comprende todas las acciones y medidas tendentes a compeler al contribuyente al cumplimiento íntegro, cabal y oportuno de su obligación tributaria, sea que su conducta consista en sustraerse al hecho, de ser conocido por la administración, de no cumplir sus obligaciones, de cualquier

---

<sup>13</sup> NIMA NIMA, Elizabeth. *Fiscalización tributaria*. Enfoque Legal, 1ª ed., Lima, Gaceta Jurídica, 2013, pp: 67- 68.

<sup>14</sup> GARCOA NOVOA, Cesar, *La discrecionalidad en materia Tributaria*, 2015 [ubicado el 19.VI 2015]. Obtenido en: <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/4-la-discrecionalidad-en-materia-tributaria-cesar-garcia-novoa/file>.

<sup>15</sup> Cfr. ROJO MARTINEZ, Pilar. “Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de tributos” en *Temas de Derecho Tributario y Derecho público*, Lima, Palestra Editores, 2006, p. 481.

naturaleza; cumpliendo de forma incorrecta ya sea con una declaración falsa o incompleta o simplemente omitir el pago de su obligación”<sup>16</sup> .

En este sentido el procedimiento de fiscalización está orientado necesariamente a salvaguardar el interés público teniendo al alcance una relación de medidas o mecanismos preestablecidos en la ley.

Por tanto, gracias a la discrecionalidad como característica resaltante en la administración tributaria y por ende en sus procedimientos fiscalizadores, éste proceso “es iniciado por la administración tributaria con el primer acto de requerimiento de información al contribuyente o por un tercero en caso de delegación legal y concluye cuando se han obtenido todos los elementos necesarios para confirmar la realización del hecho imponible y cuantificarlo o cuando se comprueba el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias formales”<sup>17</sup>, consecuentemente la administración tributaria está facultada para pedir al contribuyente cualquier información relacionada con el aspecto a investigar sobre la materia tributaria.

La finalidad de iniciar un proceso de fiscalización tributaria no es únicamente la determinación de la deuda tributaria, su finalidad es mucho más amplia, en efecto, “el procedimiento de fiscalización solo es un conducto, una vía regulada dentro de la cual la Administración lleva a cabo todas las atribuciones específicas de fiscalización que le han sido atribuidas por Ley”.<sup>18</sup> Así, la finalidad del procedimiento de fiscalización es obtener certidumbre sobre la realización de los hechos imponibles y sobre los distintos elementos que lo integran.

En resumen, la fiscalización tributaria ostenta con carácter exclusivo el hacer efectivo los intereses del estado, los mismos que se basan en aquellas

---

<sup>16</sup> ZEGARRA VILCHES, Juan, *Apuntes para la Elaboración de un Concepto de Fiscalización Tributaria en el Perú*, 2013 [ubicado el 19.VI.2015]. Obtenido en: <http://www.zyaabogados.com/admin/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>.

<sup>17</sup> ZEGARRA VILCHES, Juan, *Apuntes para la Elaboración de un Concepto de Fiscalización Tributaria en el Perú*, 2015 [ubicado el 19.VI 2015]. Obtenido en: <http://www.zyaabogados.com/admin/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>

<sup>18</sup> NIMA NIMA, Elizabeth. *Fiscalización tributaria*. Enfoque Legal, 1ª ed., Lima, Gaceta Jurídica, 2013, pp: 11- 12.

actuaciones tributarias que están respaldadas mediante una ley habilitante y sobre el principio de legalidad, que delimitará cuales serán aquellos mecanismos que se harán efectivos para que los contribuyentes, lejos de sustraerse de sus obligaciones, éstas mismas se hagan efectivas.

#### **1.4. La discrecionalidad en el procedimiento de fiscalización**

La discrecionalidad tiene una gran importancia en los procedimientos de fiscalización por medio de la cual la administración tributaria realizará ciertas acciones que este dentro de su marco legal, de acuerdo a este aspecto esa facultad discrecional:

“...implicaría la libertad para adoptar uno y otro camino; por esta razón es justo que en los actos administrativos tributarios de fiscalización emitidos en el ejercicio de las facultades discrecionales por lo cual importaría la libertad de elección entre dos o más soluciones igualmente justas”<sup>19</sup>.

Por tal sentido, la discrecionalidad es la clave para una eficiente fiscalización para con los contribuyentes y así establecer un correcto cumplimiento con las obligaciones de los mismos. Cabe señalar que en el procedimiento de fiscalización tendría como pauta adicional que los contribuyentes en el lapso del tiempo aun mantengan en cumplimiento ciertos requisitos formales.

Así mismo, el tribunal fiscal mediante Resolución N° 05288-2-2002, señala que: “no se puede negar que las facultades discrecionales de fiscalización tributaria se ejercen dentro de un procedimiento y los actos que realiza no pueden analizarse en forma independiente sino en forma conjunta como parte del Procedimiento de Fiscalización Tributaria”<sup>20</sup>.

#### **1.5. Formalidades del procedimiento de fiscalización**

Antes de entrar en los aspectos particulares que eventualmente se encontraría en el procedimiento administrativo aplicado a la potestad de inspección, es

---

<sup>19</sup> ZEGARRA VILCHES, Juan, *Apuntes para la Elaboración de un Concepto de Fiscalización Tributaria en el Perú*, 2010 [ubicado el 19.VI 2015]. Obtenido en: <http://www.zyaabogados.com/admin/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>.

<sup>20</sup> Sentencia del Tribunal Fiscal N°05288-2-2002, 2002 [ubicado el 19.VI 2015]. Obtenido en: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2002/2/2002\\_2\\_05288.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/2/2002_2_05288.pdf).

necesario evaluar si resulta necesario aplicar éste a dicha potestad de la Administración.

Así mismo se establece que todo procedimiento que siga el administrado o el contribuyente siendo este último en el ámbito tributario, deben seguirse ciertas formalidades que garanticen que ambas partes ejerzan la acción tutelar de acuerdo a sus intereses y derechos que crean convenientes, es por ello que:

“se establece que toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso legalmente tramitado, para luego agregar que corresponderá al legislador establecer las garantías para que dicho proceso sea racional y justo. Esta exigencia valórica, por mucho que el actuar de los órganos inspectores no derive en una sentencia propiamente tal, debe plasmarse en todo ámbito, y el procedimiento de inspección no puede constituir una excepción, por lo que es imperioso que se desarrolle conforme a estas exigencias de racionalidad y justicia”<sup>21</sup>.

Es decir que el sujeto pasivo del procedimiento puede hacer efectivo sus intereses y derechos en cuestiones que la administración tributaria cometa excesos en consecuencia una de las formalidades más notorias, es que en cuanto a aquella facultad discrecional, el contribuyente pueda exponer aquellos argumentos que considere conveniente o pueda interpelar a la administración en cuestión a sus actos a realizar o aquellas que ya se hicieron efectivos.

Además, existen situaciones relacionadas a la acción tributaria, teniendo como agente estatal de las facultades y límites de la función fiscalizadora de la SUNAT, la mayoría de ellas, muchas veces desconocidas por parte de una gran mayoría de contribuyentes. Dentro del contexto de un procedimiento de fiscalización, existen muchas interrogantes por parte de los contribuyentes, sobre los criterios y reglas que la SUNAT utiliza para iniciar y realizar un procedimiento de fiscalización. Por ello “cuando hablamos sobre el actuar de la SUNAT ejerciendo su función fiscalizadora, nos referimos a la capacidad de inspección, investigación y control respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias

---

<sup>21</sup> GALLARDO URRUTIA, Camila, *Aplicación del Procedimiento Administrativo a la Función Fiscalizadora*, 2014 [ubicado el 19.VI 2015]. Obtenido en: [http://repositorio.uchile.cl/tesis/uchile/2010/de-gallardo\\_c/pdfAmont/de-gallardo\\_c.pdf](http://repositorio.uchile.cl/tesis/uchile/2010/de-gallardo_c/pdfAmont/de-gallardo_c.pdf).

del contribuyente o verificación de los requisitos que se establece en los beneficios tributarios conforme las disposiciones legales vigentes”<sup>22</sup>.

Podemos acotar que cuando la administración ejerce aquellas facultades tiene un rasgo económico para el estado, es por ello que:

“Esta función se ejerce a través de la comprobación de las operaciones económicas que generan la obligación tributaria. Se ejerce tal facultad, por medio de investigaciones sobre hechos ignorados por la SUNAT, ya sea por su ocultamiento o por no incluir en las respectivas declaraciones fiscales dentro de los plazos legalmente establecidos”<sup>23</sup>

Consecuentemente, esa facultad siempre seguirá distintas formalidades de acuerdo a las acciones que ejerza la institución autorizada para realizarlas.

Estos elementos se presentan en el acto administrativo, basado en su discrecionalidad, con caracteres de uniformidad y de relativa estabilidad. Un ejemplo de ello, es la competencia que siempre será un límite obvio de todo acto administrativo. Y es que la existencia de formas o de un procedimiento especial para la emanación de un acto no es impedimento para excluir la posibilidad de que el respectivo acto sea discrecional.

Asimismo dentro de aquellas formalidades, existen una serie de documentos que emite la administración tributaria con la finalidad de dejar constancia de aquellas diligencias realizadas en los procedimientos de fiscalización como “las cartas de presentación del agente fiscalizador (primera carta), de ampliación de tributos o periodos a fiscalizar, de reemplazo de agente fiscalizador, de prórroga o suspensión del plazo del procedimiento, entre otros”<sup>24</sup>; mismas que servirán de respaldo ante cualquier reclamo del contribuyente a la administración.

---

<sup>22</sup> MARTIN CARNEIRO, Ronald, *Facultad y Limites de la Función Fiscalizadora*, 2015 [ubicado el 12.V 2015] Obtenido en:<http://www.veraparedes.org/informativos/2daOctubre2009/tributario.pdf>

<sup>23</sup> Ibid, p. 24.

<sup>24</sup> COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE LIMA, *Desarrollo del Procedimiento de Fiscalización Tributaria*, 2013 [ubicado el 10.V 2015]. Obtenido en: [http://www.ccpl.org.pe/downloads/Desarrollo\\_del\\_Procedimiento\\_de\\_Fiscalizacion\\_Tributaria.pdf](http://www.ccpl.org.pe/downloads/Desarrollo_del_Procedimiento_de_Fiscalizacion_Tributaria.pdf).

Otras de las situaciones de formalidad que realiza la administración al contribuyente o a un tercero mediante una solicitud se refiere que a ambos puede requerirles información con la finalidad de “informar, dentro de un plazo que se debe fijar prudencialmente, sobre los requerimientos que se le hagan respecto de ventas, ingresos y egresos y, en general, las operaciones que estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas”<sup>25</sup>, a consecuencia de ello para la Administración Tributaria es importante contar con la información que el contribuyente posea, sobre todo, si ésta se encuentra vinculada con la actividad que desarrolla.

La fiscalización implica un procedimiento que debe estar revestido de formalidades de modo que acredite sin duda alguna las observaciones encontradas por la Administración en la autodeterminación efectuada por el contribuyente, caso contrario, aquel puede verse limitado a ofrecer pruebas pertinentes que puedan justificar las observaciones halladas por la Administración Tributaria.<sup>26</sup>

En otras palabras, en el proceso de fiscalización llevado a cabo por la Administración existen determinadas formalidades que deben cumplirse porque de ninguna manera ésta puede fiscalizar de acuerdo a sus intereses, así lo señala el Tribunal Fiscal en su RTF N° 0807-2-99, en la que se menciona que: “El artículo 62° del Código Tributario prevé que el ejercicio de la función de fiscalización, comprende la investigación y el control del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en ese sentido, se desprende que si bien la Administración Tributaria en cumplimiento de su labor de fiscalización tiene una serie de posibilidades para el mejor cumplimiento de su labor, del mismo modo se puede señalar que el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleva a cabo de tal manera que se le permita ejercer su derecho de defensa, por lo que la labor de la Administración debe ser lo más clara y precisa teniendo en cuenta que tal hecho se refleja en los resultados del requerimiento, el que es

---

<sup>25</sup> INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE, *¿Conoce las nuevas implicancias al solicitar un plazo de prórroga durante una fiscalización?*, 2015 [ubicado el 12.V 2015]. Obtenido en: <http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/profe/plazofiscalizacion.pdf>

<sup>26</sup> Cfr. COSSIO CARRASCO, Viviana. *Criterios Jurisprudenciales en Materia Tributaria*, 1ª ed., Gaceta Jurídica, Lima, 2008, pp.: 38- 39.

suscrito por ambas partes, en ese sentido la Fiscalización implica un procedimiento que debe ser revestido de formalidades de tal modo que se acredite sin duda alguna las observaciones que puedan justificar tales hechos”<sup>27</sup>, de allí que es necesario que el procedimiento de fiscalización sea lo más transparente posible.

Para ello, el procedimiento de fiscalización fue regulado por el Decreto Supremo N° 207-2012-EF que modifica el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF. En este reglamento se normaron dos temas importantes: “...Los requisitos mínimos que deben contener los documentos que emita la Sunat para el proceso de fiscalización; y... Los documentos que emitirá la Sunat dentro del proceso de fiscalización”<sup>28</sup>, con la finalidad que el contribuyente conozca cuáles son estos documentos y su respectivo contenido con exactitud.

Tenemos que los requisitos mínimos que deben contener los documentos que emita la Sunat están señalados en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT en su artículo 4°, los cuales son: “a) Nombre o razón social del Sujeto Fiscalizado; b) Domicilio fiscal; c) RUC; d) Número del documento; e) Fecha; f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; g) Objeto o contenido del documento; y h) La firma del trabajador de la SUNAT competente”<sup>29</sup>

Por otro lado, los documentos que el Reglamento de Fiscalización ha normado son: Cartas, Requerimientos, Resultados del requerimiento y Actas. El primero de estos documentos son las cartas, en estas se comunica al sujeto fiscalizado que será objeto de un procedimiento de fiscalización, así también, se presenta al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los periodos y tributos o las declaraciones únicas de Aduanas que serán materia del referido procedimiento. Se comunica la ampliación del Procedimiento de Fiscalización a nuevos periodos, tributos o declaraciones, según sea el caso, se

---

<sup>27</sup> EFFIO PEREDA, Fernando; AGUILAR ESPINOZA, Henry. *Fiscalización Tributaria. ¿Cómo enfrentarla exitosamente?*, 1ª ed., Entrelíneas S.R.Ltda., Lima, 2008, p. 45.

<sup>28</sup> CASTRO GÁLVEZ, Luis. *Manual Práctico de Fiscalización Tributario*, 1ª ed., Instituto Pacífico, 2014, p. 28.

<sup>29</sup> Decreto Supremo N° 207-2012-EF de fecha 13 de octubre de 1999.

comunica el reemplazo del agente fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes, además, se señala la suspensión o la prórroga del plazo y finalmente se comunica cualquier otra información que deba notificarse al sujeto fiscalizado durante el procedimiento de fiscalización.<sup>30</sup>

En segundo lugar, tenemos a los requerimientos, mediante este documento se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización.<sup>31</sup>

En tercer lugar, están los resultados al requerimiento, a través de ellos se comunica al sujeto fiscalizado el incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificar los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.<sup>32</sup>

Finalmente encontramos las actas, en las cuales el agente fiscalizador dejará constancia de la solicitud de prórroga para el caso del pedido inmediato de documentación.<sup>33</sup>

En lo que respecta, al proceso de fiscalización encontramos tres tipos de fiscalizaciones: a) Las auditorías, en las cuales la Administración Tributaria realiza la fiscalización integral a determinados contribuyentes respecto del IGV e Impuesto a la Renta. Estos contribuyentes son seleccionados en base a determinados indicadores, establecidos internamente por la propia Administración; b) las verificaciones, en las cuales la Administración tributaria establece diferencias en las ventas y adquisiciones de determinados

---

<sup>30</sup> Cfr. ARANCIBIA CUEVA, Miguel. *Código Tributario. Comentado y Concordado*, Instituto de Investigación El Pacífico, Lima, 2005, p.: 186- 187.

<sup>31</sup> Cfr. MORALES MEJÍA, Jaime. *Tributario*, ECB Ediciones, Lima, 2012, p.: 30- 31.

<sup>32</sup> Cfr. HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Comentarios al Código Tributario*, 4ª ed., Lima, Gaceta Jurídica, 2005, pp: 406- 407.

<sup>33</sup> Cfr. VERA PAREDES, ISAÍAS. *Comentarios al Código Tributario. Estudio Concordado y actualizado. Jurisprudencia Vinculante. Nuevo Régimen de Gradualidad. Casos Prácticos*, 1ª ed., Lima, Asociación Interamericana del Derecho y la Contabilidad, 2007, p. 39.

contribuyentes, explicadas por los cruces de información con terceros; y c) las acciones inductivas, por las cuales la Administración dirige comunicaciones a los contribuyentes que no han sido seleccionados para verificaciones por la disponibilidad de recursos de fiscalización.<sup>34</sup>

Cabe agregar que el procedimiento de fiscalización se caracteriza por ser discrecional, esto quiere decir que la Administración tributaria es quien determina libremente a quienes fiscalizar, cuándo fiscalizar y porqué fiscalizar. En contraposición con lo antes mencionado ésta facultad discrecional no debe ser interpretada como una facultad arbitraria y antojadiza, sujeta a presiones o intereses particulares, sino que la selección del universo de contribuyentes a fiscalizar debe sustentarse en determinados parámetros técnicos y económicos. Así también, la facultad también se ejerce respecto de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.<sup>35</sup>

Por tanto, el ejercicio de la facultad fiscalizadora dentro del proceso de fiscalización incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, es decir, la Administración Tributaria verifica físicamente la documentación del deudor, con la finalidad de velar por el estricto cumplimiento no solo de la obligación tributaria sustantiva, sino también de la obligación tributaria adjetiva. En el ejercicio de dicha facultad y en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria puede fiscalizar incluso, como mencionaba antes, a los sujetos que realizan operaciones inafectas, exoneraciones o sujetas a beneficios tributarios, ello debido a que se pretende velar por el cumplimiento de las condiciones de otorgamiento de beneficios.<sup>36</sup>

### **1.6. Límites a la Facultad Discrecional**

Toda actuación debe estar dentro de unos parámetros o límites que permitan al estado tener un ámbito específico de actuación para que de esta manera se evite ciertas arbitrariedad al momento de ejercer determinadas acciones contra los

---

<sup>34</sup> Cfr. ARÉVALO MOGOLLÓN, Jorge. *Fiscalización y Procedimiento Contencioso Tributario*, 1ª ed., Instituto Pacífico, 2010, pp.: 93- 94.

<sup>35</sup> Idem, pp.: 94- 95.

<sup>36</sup> Cfr. BALDEÓN GÜERE, Norma; ROQUE CABANILLAS, César; GARAYAR LLIMPE, Elvis. *Código Tributario comentado*, 1ª ed., Gaceta Jurídica, 2009, pp.: 156- 157.

contribuyentes, es por ello “un límite importante es la satisfacción de la mejor manera del interés público, ya que éste es un límite infranqueable al cuál debe sujetarse el acto discrecional como un tipo de acto administrativo de los que contempla el ejercicio de la administración pública”<sup>37</sup>; dicho de otro modo el bien común será aquel freno para la actuación de la administración tributaria al momento de hacer uso de aquellas acciones que ostente mediante la misma atribución que le otorga el ordenamiento jurídico.

Por otro lado, así como el bien común, toda decisión que tome la administración no solo basta que justifique aquella actuación en su facultad discrecional sino que además debe indicarse específicamente “la finalidad perseguida”, en el sentido de que la “discrecionalidad no implica arbitrariedad ni injusticia puesto que la Administración nacional, estatal o municipal, no obra en pura conformidad a su elección, sino en virtud y como consecuencia de su capacidad condicionada por su fin”, por lo tanto cada actuación que realice la administración no se basa o se fundamente en aquella facultad discrecional, o en aquellas atribuciones que la ley les otorga, se basará además en causas objetivas que justifiquen el acto a realizarse por el estado por ello toda actividad de la administración tributaria deberá estar condicionada a la obtención de resultados determinados.

Asimismo, en el ámbito del derecho tributario como límite y regla general a estas actuaciones se refieren que “el Estado únicamente ejerce la potestad dentro de su territorio, en estos casos el poder tributario necesita de una conexión personal que se vincula básicamente con la residencia de los sujetos pasivos. De este modo, los límites al ejercicio de la potestad tributaria están dados, en primer lugar, por el espacio”<sup>38</sup>, enfatizando lo anterior mencionado únicamente el alcance de la actuación tributaria se ceñirá al espacio territorial, es decir serán considerados contribuyente solo aquellos que residan dentro del espacio nacional.

---

<sup>37</sup> MAHALUF PINTO, Luis, *Alcances y Límites de la Discrecionalidad*, 2012 [ubicado el 12.V 2015]. Obtenido en: <http://www.upv.cl/admision/pdf/7.%20Luis%20Felipe%20Mahaluf.pdf>

<sup>38</sup> LARA BERRIOS, Bernardo, *Hacienda Pública y el Derecho Tributario*, 2011 [ubicado el 12.V 2015]. Obtenido en: [http://campusvirtual.hacienda.go.cr/\\_Recursos/Global/Recurso0000248/EI%20Derecho%20Tributario-EI%20Tributo.pdf](http://campusvirtual.hacienda.go.cr/_Recursos/Global/Recurso0000248/EI%20Derecho%20Tributario-EI%20Tributo.pdf).

Por último, debemos resumir que el Código Tributario reconoce facultades discrecionales de la Administración Tributaria, estas facultades no las ejerce de manera absoluta e ilimitada:

“...sino que deben respetar el principio de constitucionalidad y de fuerza normativa de la Constitución con el irrestricto respeto a los derechos fundamentales de la persona, así como también las limitaciones establecidas en todo el ordenamiento jurídico en general, que por cierto, estos límites no es sólo para el ámbito de la creación del tributo sino también para el ámbito de aplicación y gestión del tributo; pero además estas facultades deben seguir criterios elementales de lógica y justicia en aplicación de los principios que informan al Derecho Tributario y de los Principios Generales del Derecho, en especial, los principios que rigen el Derecho Administrativo”<sup>39</sup>,

De ello emana aquel afán de la misma administración de establecer parámetros que la regulen así misma evitando los excesos en el uso de aquellas facultades y de alguna manera reduciendo manifestaciones de arbitrariedad entre los administrados como contribuyentes.

---

<sup>39</sup> VILLEGAS LEVANO, César, *Facultades Discrecionales de la administración tributaria*, 2011 [ubicado el 12.V 2015]. Obtenido en: [http://www.derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion\\_6/articulos/1\\_Administracion\\_tributaria\\_VS\\_derechos\\_fundamentales\\_de\\_la\\_persona.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_6/articulos/1_Administracion_tributaria_VS_derechos_fundamentales_de_la_persona.pdf).

## **CAPÍTULO 2**

### **BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y MECANISMOS DE ELUSIÓN**

Los beneficios tributarios constituyen aquellas exoneraciones, deducciones y demás tratamientos tributarios especiales que implican una reducción en las obligaciones tributarias para ciertos contribuyentes. Estas herramientas significan una reducción en los recaudos del Estado; asimismo, su aplicación y acceso a ellos están vinculados a ciertos criterios objetivos prescritos por ley con la finalidad del desarrollo de algunas regiones, la promoción de algunos sectores económicos, la generación de empleo y el fomento de la inversión extranjera y nacional.

En teoría, los beneficios tributarios constituyen incentivos concedidos por el Estado con la finalidad de ayudar a conseguir distintos objetivos económicos y sociales que incrementen el crecimiento y el desarrollo de distintas regiones del país. Sin embargo, actualmente la aplicación de dichos beneficios tiene un trasfondo desfavorable, es decir, los contribuyentes de grandes empresas y grupos económicos lejos de apoyar al desarrollo, la equidad social y económica, aprovechan la legalidad o licitud de estos beneficios con la finalidad de reducir sus cargas tributarias, las mismas que no coinciden con su capacidad contributiva real, acción que es conocida como la elusión tributaria.

## **2.1. Los Beneficios Tributarios**

Los beneficios tributarios constituyen aquellas deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales, presentes en la legislación tributaria que implican una disminución en la obligación tributaria para los contribuyentes, generando menores recaudos para el Estado.

Los beneficios tributarios están constituidos por aquellas exoneraciones, deducciones y tratamientos tributarios especiales que implican una reducción en las obligaciones tributarias para ciertos contribuyentes. Estas herramientas significan una reducción en los recaudos del Estado. Sin embargo, su aplicación está vinculada a ciertos objetivos como el desarrollo de algunas regiones, la promoción de algunos sectores económicos, la generación de empleo y el fomento de la inversión extranjera y nacional.<sup>40</sup>

En teoría, los beneficios tributarios constituyen incentivos, otorgados por el Estado con la finalidad de ayudar a conseguir objetivos económicos y sociales que incrementen el crecimiento y el desarrollo del país. No obstante, cabe mencionar que la aplicación de estos beneficios disminuye la eficiencia recaudatoria, aumenta los costos de recaudación y, de no ser aplicadas correctamente, pueden reducir la equidad y transparencia del sistema tributario.

Entonces, los “beneficios tributarios, así implementados, comprenden diversas modalidades que incluyen el otorgamiento de exenciones parciales o totales y otras figuras afines que tienen que ver con la desgravación de actos o actividades; reducción de bases o tasas; otorgamiento de deducciones especiales, y bonificaciones o créditos sobre la cuota tributaria. Todas estas figuras son reconocidas como beneficios fiscales conforme a la Teoría General

---

<sup>40</sup> MONTENEGRO SÁNCHEZ, Carlos. *Beneficios Tributarios*. Instituto Peruano de Economía, 2012 [ubicado el 10. XI 2015]. Obtenido en: [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2010\\_183-A15.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2010_183-A15.pdf).

de las Exenciones, y ha sido práctica común su otorgamiento bajo el concepto de estímulos fiscales”.<sup>41</sup>

En síntesis, podemos señalar que los beneficios tributarios son todos los mecanismos que reducen o eliminan la carga tributaria, por lo cual el punto de inicio es una carga tributaria mientras que el punto de llegada es la reducción o eliminación de aquella carga que impone la misma Administración Tributaria.

En nuestra legislación la Administración Tributaria en su afán de apoyar al contribuyente con algunos beneficios y clasificaciones de los mismos regidos bajo leyes especiales ciertos grupos que clasifican a los beneficios tributarios, los mismos que son Inafectación, Exoneración, Tratamientos Tributarios Especiales, Declaración de Donatarios.

A pesar de sus efectos negativos para el fisco, en un gran número de países se aplica este tipo de herramientas. En el Perú, la región amazónica es la que cuenta con el mayor número de beneficios tributarios; en 1998 el Estado promulgó la Ley de la Inversión en la Amazonia en la cual se otorga un conjunto de beneficios tributarios con el objetivo de mejorar los indicadores de bienestar de esta región. Lo que no se debe perder de vista es el carácter temporal que debería tener este tipo de beneficios, de modo que una continua renovación de estos, como ocurre en el Perú, termina siendo perjudicial para la economía.

## **2.2. Principales Beneficios Tributarios**

La exoneración (o exención tributaria), consiste en una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria –exención total-, o reduce la cuantía del tributo<sup>42</sup>, exención parcial, a través de bonificaciones o deducciones-, por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un

---

<sup>41</sup> MIRAMONTES SOTO, Héctor. *Los Beneficios Tributarios frente a la Capacidad Contributiva*, 2012 [ubicado el 15.XI. 2012]. Obtenido en: [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2010\\_183-A15.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2010_183-A15.pdf).

<sup>42</sup> HERRERA MOLINA, Pedro, *La Exención Tributaria*, Editorial Colex, Madrid, 2002, p.36.

presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen.<sup>43</sup>

La teoría clásica de la exención define las exoneraciones “como una dispensa legal de la obligación tributaria, sea como la derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible”, que es el efecto que producen, sea la excepción de la obligación de contribuir con los gastos públicos a determinados sujetos (exoneración subjetiva), o a determinadas situaciones o hechos (exoneración objetiva) <sup>44</sup>. Así, la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que, en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla su efecto principal: el deber pagar el tributo u obligación tributaria.

Asimismo, dentro de la clasificación de los beneficios tributarios que adopta nuestra administración, está la inafectación que “es el resultado del ejercicio de la potestad tributaria. Luego que el legislador ha creado un tributo delimitando el ámbito de aplicación, entonces por repercusión negativa quedan establecidos todos aquellos hechos que se encuentran fuera del referido campo de afectación”.<sup>45</sup> Constituye aquella circunstancia en que el propio texto de la ley u ordenanza que establece la relación jurídica tributaria, excluye con la descripción del supuesto normativo a un sujeto o a una actividad del ámbito del hecho imponible, es decir, lo deja fuera del campo de aplicación del tributo.

La inafectación se relaciona con aquello que no fue incluido dentro de la hipótesis de incidencia del impuesto, en donde en ciertas ocasiones se complementa con exclusiones expresas para efectos de precisión o mejor delimitación de lo que no está gravado. Cabe señalar que no es necesario que expresamente se reconozca una inafectación para que ésta opere como tal.

Asimismo, en nuestra legislación actual, tenemos entre los principales beneficios tributarios dentro de los cuales destacan los incentivos tributarios, exoneración,

---

<sup>43</sup> MARTINEZ DE PISON, Juan, *Técnicas Desgravatorias y deber de contribuir*, Interamericana Española, Madrid, 2002, p. 10.

<sup>44</sup> PEREZ ARROYO, Diego. *Derecho Financiero Y Tributario. Parte General*, Editorial Civitas, Madrid, p.136.

<sup>45</sup> PONCE DE LEON, Francisco. *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*, 2012 [ubicado el 10. XI 2015], Obtenido en: [http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_7desgravacion\\_tributaria.pdf](http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_7desgravacion_tributaria.pdf)

inafectación, inmunidad, entre otros. Tenemos entendido que por **Incentivos Tributarios** son “reducciones a la base imponible del tributo, otorgadas con el propósito de incentivar a determinados sectores económicos o actividades, e incluso aquellos subsidios que otorga el estado a determinados sujetos”<sup>46</sup>. En base a ello se entiende aquellos beneficios que se dan a una determinada persona jurídica o natural en base al tributo que debe contribuir de manera mensual o anualmente y por ende crearle una mejor expectativa económica.

Así también tenemos a las exoneraciones la cual consiste en “una técnica o dispensa legal de la obligación tributaria que tiene como efecto el impedimento del nacimiento de la obligación tributaria, exención total o reducción de la cuantía del tributo”<sup>47</sup>. De manera similar que el anterior beneficio, esta exoneración permite al contribuyente generarle un beneficio fiscal en base a el cumplimiento de unos requisitos exigidos por la administración.

### **2.3. La elusión**

La doctrina nacional siempre identificó la economía de opción tributaria como un fenómeno lícito y típico de la legítima economía de tributos, para la cual la conducta del sujeto consistiría en evitar la obligación tributaria, sin violarla, en virtud de una búsqueda planificada de los espacios libres de tributación, de lagunas, que busca una economía de tributos<sup>48</sup>.

De esta manera por economía de opción tributaria se entiende la acción que tiende a evitar, minimizar o aplazar la realización del propio hecho imponible. Atendiendo a ello, es una aspiración completamente natural y que está íntimamente ligada a la vida económica, la de buscar un resultado económico con la mayor economía, esto es, con el menor gasto (los tributos que incidirán sobre los actos y hechos necesarios para la obtención de aquel resultado económico, son partes que integrarán el gasto). De tal modo que el individuo

---

<sup>46</sup> VILLANUEVA BARRON, Clara, *Los Beneficios Tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros*. 2011, [ubicado el 10. XI 2015], Obtenido en: [http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_12813\\_62051.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_12813_62051.pdf)

<sup>47</sup> BRENES FERNANDEZ, Silvia. *Las Exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la Luz de los Principios Constitucionales*. [ubicado el 10. I. 2016], Obtenido en: <http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/19183/FCl-2004-8-fernandez.pdf?sequence=1>.Pp.8

<sup>48</sup> TAVEIRA TORRES, Heleno. *Derecho Tributario y Derecho Privado- Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria*, 1<sup>era</sup>, Editorial Marcial Pons, Argentina, 2008, p. 151.

podría, sin violar, ninguna regla jurídica o eficacia jurídica, obtener aquel efecto económico si escogiera otro camino, otros hechos, actos o estado de hecho, que no fuera un elemento integrante de la hipótesis de incidencia de la regla jurídica tributaria o como en su caso que fuera un elemento integrante de la hipótesis de incidencia de otra regla jurídica tributaria más favorable (menor tributo)<sup>49</sup>.

Debemos tener en cuenta que dentro del contexto de economía de opción tributaria existen dos formas que los contribuyentes pueden aplicar y de alguna manera obtener un beneficio económico, siendo estas:

“1) Economía de opción inducida por la ley – el legislador conscientemente y prevaleciendo razón extra fiscales, permite o induce a la práctica de ciertas modalidades de negocios gravados de una manera beneficiosa o incluso excluidos del círculo de incidencia (reducciones, exenciones: formas de renuncia de ingreso)..., y 2) Economía de Opción resultante de lagunas de la Ley- deriva de las lagunas e imperfecciones legislativas de las que se aprovecha lícitamente los contribuyentes, por donde escapan a la tributación de determinados hechos moldados jurídicamente por el inagotable ingenio de los contribuyentes, de la forma fiscalmente más benéfica, no obstante, sin llegar a desnaturalizarlos hasta el punto que no tengan más, por conveniencias tributarias de tributación, la eficacia económica o la utilidad comercial que incita su realización...”<sup>50</sup>

Asimismo, contamos con elementos comunes o característicos de la economía de opción que se diferencia del fraude o evasión, que son: la intención, la acción, la finalidad y el resultado. El primer aspecto es referido a los medios eficientes para su consecución: en el fraude, actúan medios ilícitos y en la economía de opción la licitud de los medios es condición para su realización efectiva. El segundo aspecto es el momento de la utilización de los medios: en el fraude se produce la distorsión de la realidad económica en el instante en que o después que aquella ya se manifestó bajo la forma jurídica descrita en la ley como presupuesto de incidencia. Al tiempo que por medio de la economía de opción el

---

<sup>49</sup> IBID, p. 154.

<sup>50</sup> TAVEIRA, Op. Cit., p.155.

agente actúa sobre la misma realidad antes que ella se exteriorice, revistiéndola de la forma alternativa no descrita en la Ley como presupuesto de incidencia.

<b>Evasión Fiscal</b>	<b>Elusión Fiscal</b>
Se utilizan prácticas fraudulentas o ilegales para evitar total o parcialmente la obligación tributaria.	Se utilizan estrategias legales para evitar el pago del tributo.
Se realizan alteración de documentos las mismas que se presentan ante la administración tributaria.	Se reduce los impuestos sin violar la ley.
Se califica como delito.	No se califica como delito.
Se evita declarar toda la información con respecto a los ingresos.	A pesar de declarar todos los ingresos, se utilizan medios legales para evitar la obligación.

De este modo la elusión fiscal o tributaria consiste en evitar por medios lícitos que en un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el derecho aun cuando alguna de ellas sea infrecuente o atípica y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria<sup>51</sup>. Por ello de alguna manera se está impidiendo el surgimiento de la obligación tributaria colocándose en una zona donde no llega la norma tributaria mediante un medio ilícito aun cuando se infrecuente.

Por otra parte, el fenómeno de la elusión fiscal suele denominarse en la doctrina universal como “abuso de las formas jurídicas”, esto se refiere a “una existencia de dos o más normas se realiza un acto o negocio jurídico al amparo de una norma denominada de cobertura que no responde propiamente a la finalidad que persigue con el negocio, eludiendo la aplicación de otra norma, denominada defraudada, que es con arreglo a la cual debería haberse realizado el acto por razón del fin perseguido”<sup>52</sup>.

A través de la elusión tributaria el contribuyente mediante la organización planificada de actos lícitos, pero sin causa intenta evitar la subsunción del acto o negocio jurídico al concepto normativo del hecho típico y la respectiva

<sup>51</sup> UGALDE Rodrigo y GARCIA Jaime, *Elusión, Evasión y Planificación Tributaria*, 4ta ed., Chile, Editorial Legal Publisher, p.66.

<sup>52</sup> SPEYER WELLS, Paul, *La Elusión Fiscal*, Colombia, Universidad de los Andes, p. 33.

imputación de la obligación tributaria. De modo más amplio la elusión al fisco consiste en usar negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de causa u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de norma tributaria positiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica<sup>53</sup>.

Podemos enfatizar que existe un sujeto pasivo que emplea medios contemplados en la ley o que no contradicen las disposiciones legales para evitar el pago del impuesto, es decir, utiliza normas tributarias para reducir el pago de sus impuestos. Podemos afirmar así mismo que la elusión fiscal no constituye una violación a la reglamentación tributaria, es compleja de medir y requiere tener cierto conocimiento del comportamiento de los contribuyentes en forma minuciosa para saber si eluden o no sus obligaciones.

#### **2.4. Mecanismos anti elusivos y la obtención de beneficios tributarios**

Debemos aclarar que la elusión es aquella medida que tiende a evitar a través del uso de formas jurídicas atípicas o infrecuentes y/o con abuso del derecho o fraude de ley, que nazca la obligación tributaria la que se cuestiona en todas las legislaciones, no la planificación tributaria, la búsqueda y los esfuerzos se encaminan en encontrar una regla general en esta materia para evitar los casos de fraude de ley o simulación, puesto que en los demás casos supondrá inseguridad y quiebra de previsibilidad<sup>54</sup>.

La elusión fiscal tiene un gran componente político e ideológico, pues la forma en que cada país la enfrenta con medidas más o menos sancionatorias, es el resultado de sus tradiciones, valores y cultura jurídica que finalmente debe ser interpretada por los tribunales.

El problema de la elusión fiscal recurriendo, de una u otra forma, a figuras que le permiten a la Administración desatender la forma para buscar la sustancia o la realidad del negocio, incluso en todas las legislaciones comparadas se valen de

---

<sup>53</sup> Cfr. TAVEIRA TORRES, Heleno. *Derecho Tributario y Derecho Privado- Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria*, 1<sup>era</sup>, Editorial Marcial Pons, Argentina, 2008, p. 156.

<sup>54</sup> SCHULTZ FIGUEROA, Robert. *Elusión Tributaria desde el punto de vista de la legislación extranjera*, 2012 [ubicado el 15.IX 2015]. Obtenido en: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/112912>.

diversas fórmulas para abordar este fenómeno tributario, y en muchas de ellas sólo se aplican normas preventivas y correctivas. Tal es el caso de países regidos por el Common Law, cuyos tribunales utilizan el business purpose test<sup>55</sup> para desestimar, o a veces para recalificar transacciones con el objeto de determinar la obligación tributaria que le corresponde al contribuyente en los supuestos en los que el negocio realizado o alguna de sus etapas, aun siendo legítimas, fueron celebradas con el propósito de obtener un beneficio fiscal.

Pero sea cual sea la fórmula de que se valgan los estados, el efecto de la aplicación de esas teorías restringe las posibilidades del contribuyente para reducir su obligación tributaria valiéndose de las formas que permite el derecho privado, si los negocios jurídicos se efectúan con fraude de ley o simulación y con la intención de evitar todo o parte del impuesto.

En el derecho fiscal comparado uno de los mecanismos anti elusión instaurados en sus ordenamientos tributarios son las cláusulas específicas y generales anti elusivas con las cuales se pretende atajar por parte del legislador las numerosas conductas elusivas que proliferan en los actos o negocios jurídicos celebrados por los ciudadanos. Las cláusulas o normas anti elusión “son estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparecen formulado con mayor o menor grado de amplitud y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas que consisten en la asignación a la administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con el ánimo elusorio o, aplicar el régimen jurídico fiscal que se ha tratado de eludir”<sup>56</sup>.

En tributación interna e internacional encontramos que las cláusulas elusorias se clasifican en: 1) Cláusulas Generales Antielusorias cuyo método anti elusión es ex ante. 2) Cláusulas especiales o ad hoc, es un método elusivo ex post, y 3) Cláusulas Híbridas o Sectoriales. En lo que refiere a las cláusulas generales anti elusivas son de expresión abierta y abstracta, y aparecen previstas para aplicarse a un número indefinido de casos. Pueden ser definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con

---

<sup>55</sup> Conocida como “finalidad de negocios”, cuyo origen está en la jurisprudencia norteamericana.

<sup>56</sup> Cfr. ZAVALETA ALVARES, Michael, *Normas Anti elusión en materia Tributaria en Derecho Tributario Peruano y Español: un análisis comparado de problemas comunes*, 1era ed., Fondo Editorial, 2011, pp.: 142 -144.

mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas que consistirán en la asignación a la administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizados con animus elusorios, a continuación, proceder a aplicar el régimen jurídico – fiscal que se ha tratado de eludir. Por su parte, las cláusulas ad hoc o especiales anti elusivas presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo. Y por último encontramos las cláusulas específicas que pueden presentarse en determinados ordenamientos como cláusulas sectoriales, fenómeno híbrido que se caracteriza por ser un presupuesto de aplicación genérica, aunque circunscrito a unos determinados tributos o, a ciertas operaciones o negocios en el ámbito de un tributo determinado. La verdadera naturaleza jurídica de estas cláusulas híbridas es la de ser cláusulas ad hoc pero referidas a determinados sectores especializados del derecho tributario<sup>57</sup>.

Combatir la evasión tributaria, esto es, el quebrantamiento de la ley para no pagar los impuestos debidos, es una tarea primordial de la administración fiscal. Destinar recursos y dotar a ésta de medios para minimizar eficientemente la evasión, son medidas que despiertan consenso, no sólo para incrementar la recaudación, sino por una razón de justicia e igual trato ante la ley frente a quienes la cumplen. Sin embargo, el concepto de elusión tributaria es distinto, ya que es un término difícil de precisar y discutible en su contenido, al consistir en la disminución artificial de la carga tributaria cumpliendo la ley, lo que deviene en una contradicción: si se cumple con la ley tributaria, no se están evadiendo impuestos. En la práctica, se supone que hay una forma más justa de cumplir la ley tributaria y que al final es aquella que produce más recaudación<sup>58</sup>.

Si bien el actuar del contribuyente no es ilegal de acuerdo a la normativa vigente porque el mismo aprovecha aquellos espacios o vacíos normativos para reducir su obligación con la administración, sin embargo, el trasfondo de aquel actuar

---

<sup>57</sup> Cfr. ZAVALETA ALVARES, *Michael*, *Normas Anti elusión en materia Tributaria en Derecho Tributario Peruano y Español: un análisis comparado de problemas comunes*, 1era ed., Fondo Editorial, 2011, pp.: 144-146.

<sup>58</sup> TURNER OLEA, Guillermo. *Discrecionalidad en la Persecución de la Elusión Tributaria*, 2010 [ubicado el 15.IX 2015]. Obtenido en: <http://www.latercera.com/noticia/opinion/editorial/2014/03/894-571181-9-discrecionalidad-en-la-persecucion-de-la-elusion-tributaria.shtml>.

tiene como finalidad enervar la carga fiscal, es por ello que se debe evaluar causas o hechos específicos en los cuales sea evidente la finalidad de eximirse de la obligación por parte del contribuyente.

Determinar cuándo una práctica se hace sólo para disminuir la carga tributaria o bien es aconsejada por la actividad económica, es difícil y se presta para apreciaciones discrecionales las mismas que no pueden vulnerar los límites establecidos por las normas. Además, es imposible definir cuándo una planificación impositiva es “agresiva”. Ningún esfuerzo de redacción que se haga en la ley podrá arrojar resultados concluyentes y sólo generará mayor espacio para esquivar la norma. Preocupa también, que se hable de “sancionar” dichas situaciones más allá de cobrar los supuestos tributos eludidos, porque asociarles una pena puede implicar una ley penal en blanco -aquellas que no describen debidamente el hecho castigado, lo que contraría un principio básico del derecho penal y una garantía constitucional expresa.

## **2.5. Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía - Ley N°27037**

En nuestro país, la selva es una zona que cuenta con una biodiversidad grandiosa y por ello de enormes recursos, pero la no explotación de recursos o la mala gestión de éstos ha generado pobreza, siendo ésta uno de los principales males que siempre ha aquejado a esta región a lo largo del tiempo, debido a ello el Estado peruano implementó medidas de política fiscal orientadas a atender la situación de deterioro de los indicadores de bienestar en esta área. De este modo, la selva es una de las zonas que cuenta con el mayor número de beneficios tributarios en el Perú.<sup>59</sup>

Es así que nuestro territorio amazónico ostenta esta norma con la finalidad de poder mermar los altos costos de los productos básicos y generar rentas a los comerciantes y/o medianas y pequeñas empresas a fin de obtener significativos ingresos que permitan solventar sus gastos básicos.

---

<sup>59</sup> Cfr. CAMPANA, Yohnny. *¿Son efectivas las exoneraciones tributarias en la Selva? Una primera aproximación a la medición de su impacto en el bienestar de los hogares*, 2012 [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/2ABEC54BCDF80FD905257A1C0077FA17/\\$FILE/exoneraciones\\_selva.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/2ABEC54BCDF80FD905257A1C0077FA17/$FILE/exoneraciones_selva.pdf).

**TABLA N° 1**  
**Numero de Beneficios Tributarios por Sector Beneficiado**

Sector	Nº	%
<b>Agropecuario</b>	10	6.4
<b>Amazonia</b>	23	11.3
<b>Aplicación General</b>	41	21.2
<b>CETICOS</b>	13	5.4
<b>Construcción</b>	5	2.5
<b>Educación, Cultura y Deportes</b>	20	11.3
<b>Energía</b>	1	0.5
<b>Financiero</b>	35	17.2
<b>Hidrocarburos</b>	13	6.4
<b>Industrial</b>	2	1.5
<b>Minero</b>	7	3.4
<b>Otro Sectores</b>	9	5.4
<b>Transporte</b>	3	1.5
<b>Turismo</b>	11	5.9
<b>Total</b>	193	100.0

Fuente: APOYO Consultoría S.A.

Fecha: 21/07/2016

En la tabla se presenta que en efecto en el Perú existen 193 beneficios tributarios distribuidos en 14 sectores; siendo uno de los 4 sectores con mayores beneficios la Amazonia con 23 beneficios tributarios. Acorde con esta tabla podemos determinar que se han dado numerosos incentivos en distintos sectores económicos que desarrollan en esta parte del territorio peruano.

Tabla N°2

## Normas Legales que regulan las exoneraciones en la Amazonia

Beneficio Tributario	Base Legal	Vigencia
Exoneración del ISC a los combustibles	Ley 27037	Hasta el 2018
Venta de bienes y servicios efectuados en la Amazonia por empresas ubicadas en la zona	Ley 27037	Hasta el 2018
Crédito Fiscal Especial	Ley 27037	Hasta el 20148
Reintegro Tributario	TUO de la Ley del IGV e ISC – D.L. 21503  Ley 27620	Se renueva cada año
Devolución del IGV pagado por los bienes liberados de arancel de acuerdo al convenio Perú-colombiano.	Ley 27620	Se renueva cada año
Tasa de impuesto a la renta reducida en 5% o 10%	Ley 27037	Hasta el 2018

Esta tabla nos muestra aquellos beneficios tributarios que fueron otorgados para las zonas amazónicas, las mismas que cuenta con una vigencia extendida, mismos beneficios que se dieron con el fin de alcanzar un desarrollo económico y elevar calidad de vida.

Cabe mencionar que dentro de las medidas legislativas específicamente dadas para incrementar el bienestar y desarrollo en esta zona fue la promulgación de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía - Ley N°27037, emitida el 30 de diciembre de 1998. Así mismo, el 26 de junio del 1999 se aprobó el Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la Amazonía a través del Decreto Supremo N° 103-99-EF, seguidamente se promulgó el 06 de julio del 2005 la Ley N° 28656 que promulga el plazo de la Tercera disposición complementaria de la Ley N° 27037, posteriormente se

publicó el 22 de julio del 2006 la Ley N° 28809 que complementa la Ley N° 28575 y finalmente el 15 de marzo del 2007 se publicó el Decreto Legislativo N° 978.<sup>60</sup>

Dicha norma surgió con el objeto o propósito de “promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada”<sup>61</sup>, de conformidad con el Capítulo II “Del Ambiente y los Recursos Naturales” en los artículos 68<sup>62</sup> y 69<sup>63</sup> de la Constitución Política del Perú. Por consiguiente, se otorgó un conjunto de beneficios tributarios para atraer las inversiones, desarrollar las diversas áreas y actividades económicas e incrementar el bienestar en el oriente de nuestro país; para esto, se identificaron alrededor de 350 distritos en la zona oriente del Perú que se constituyeron en los beneficiarios de la ley.

Los beneficios esbozados en la “Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía” se orientaron a establecer un conjunto de medidas destinadas a agilizar las inversiones públicas (se priorizaron proyectos de integración vial, se asignaron partidas presupuestarias a proyectos especiales, etc.) y, principalmente, se generaron incentivos tributarios en torno a un conjunto de actividades que tenían el interés de hacer más atractiva las inversiones privadas en las zonas elegidas.

Así mismo, las actividades económicas que se encuentran exentas de pagos de tributos; las zonas de la Amazonía comprendidas dentro del goce de los beneficios tributarios dados por la Ley N° 27037; los requisitos indispensables, el plazo, la pérdida, los beneficios tributarios específicos para el fomento y promoción de la inversión privada en la Selva y Amazonia, entre otros aspectos se encuentran desarrollados en el “Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía”, los cuales trataremos a continuación:

---

<sup>60</sup> IBID, p. 34.

<sup>61</sup> Artículo 1° de la Ley de Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía - Ley N°27037, emitida el 30 de diciembre de 1998.

<sup>62</sup> Artículo 68° de la Constitución Política del Perú: “El Estado está obligado a promover la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas”.

<sup>63</sup> Artículo 69° de la Constitución Política del Perú: “El Estado promueve el desarrollo sostenible de la Amazonía con una legislación adecuada”

En lo que refiere a las actividades económicas que las empresas pueden realizar de forma directa o por encargo de un tercero, que gozarán de estos beneficios tributarios están indicadas en el artículo 3° del Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía son: a) Actividad agropecuaria; b) Producción agrícola: La obtenida de la agricultura; c) Acuicultura; d) Pesca; e) Turismo; f) Extracción forestal; g) Transformación forestal; h) Procesamiento y transformación; i) Productos primarios; j) Actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios; y k) Empresas dedicadas a la actividad de Comercio, éstas últimas no podrán realizarse mediante encargo a terceros.<sup>64</sup>

Por otro lado, las zonas elegidas integrantes de la Amazonía que cuentan con beneficios tributarios para promover el desarrollo económico, se encuentran taxativamente señaladas en el artículo 3° de la Ley N°27037, entre ellas tenemos:

*“...a) Los departamentos de Loreto, Madre de Dios, Ucayali, Amazonas y San Martín. b) Distritos de Sivia y Ayahuanco de la provincia de Huanta y Ayna, San Miguel y Santa Rosa de la provincia de La Mar del departamento de Ayacucho. c) Provincias de Jaén y San Ignacio del departamento de Cajamarca. d) Distritos de Yanatile de la provincia de Calca, la provincia de La Convención, Kosñipata de la provincia de Paucartambo, Camanti y Marcapata de la provincia de Quispicanchis, del departamento del Cusco. e) Provincias de Leoncio Prado, Puerto Inca, Marañón y Pachitea, así como los distritos de Monzón de la provincia de Huamalíes, Churubamba, Santa María del Valle, Chinchao, Huánuco y Amarilis de la provincia de Huánuco, Conchamarca, Tomayquichua y Ambo de la provincia de Ambo del departamento de Huánuco. f) Provincias de Chanchamayo y Satipo del departamento de Junín. g) Provincia de Oxapampa del departamento de Pasco. h) Distritos de Coaza, Ayapata, Ituata, Ollachea y de San Gabán de la provincia de Carabaya y San Juan del Oro, Limbani, Yanahuaya, Phara y Alto Inambari, Sandía y Patambuco de la provincia de Sandía, del*

---

<sup>64</sup> Artículo 3° del Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía - Decreto Supremo N° 103-99-EF, emitido el 26 de junio de 1999.

*departamento de Puno. i) Distritos de Huachocolpa y Tintay Puncu de la provincia de Tayacaja del departamento de Huancavelica. j) Distrito de Ongón de la provincia de Pataz del departamento de La Libertad. k) Distrito de Carmen de la Frontera de la provincia de Huancabamba del departamento de Piura”.*<sup>65</sup>

Además, el Reglamento señala en su artículo 2° párrafo primero que es requisito *sine qua non* para el acogimiento a los beneficios tributarios por las diferentes empresas, que éstas se encuentren ubicadas en la Amazonía, así mismo señala otros requisitos tales como:

*“a) Domicilio Fiscal: El domicilio fiscal debe estar ubicado en la Amazonía y deberá coincidir con el lugar donde se encuentre su sede central. Se entenderá por sede central el lugar donde tenga su administración y lleve su contabilidad... b) Inscripción en Registros Públicos: La persona jurídica debe estar inscrita en las Oficinas Registrales de la Amazonía. Este requisito se considerará cumplido tanto si la empresa se inscribió originalmente en los Registros Públicos de la Amazonía como si dicha inscripción se realizó con motivo de un posterior cambio domiciliario... c) Activos Fijos: En la Amazonía debe encontrarse como mínimo el 70% (setenta por ciento) de sus activos fijos. Dentro de este porcentaje deberá estar incluida la totalidad de los medios de producción, entendiéndose por tal los inmuebles, maquinaria y equipos utilizados directamente en la generación de la producción de bienes, servicios o contratos de construcción... d) Producción...”*<sup>66</sup>

Por tanto, el domicilio fiscal, la inscripción en Registros Públicos, los activos fijos y la producción son requisitos de carácter imprescindible y concurrentes que las empresas deben mantener mientras dure el goce de los beneficios tributarios, porque de no ser así éstos se perderán a partir del mes siguiente, tal y como lo señala el mismo artículo.

---

<sup>65</sup> Artículo 3° de la Ley de Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía - Ley N°27037, emitida el 30 de diciembre de 1998.

<sup>66</sup> Artículo 2° del Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía - Decreto Supremo N° 103-99-EF, emitido el 26 de junio de 1999.

Otro aspecto que regula el Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía es el plazo para el acogimiento a los beneficios tributarios en la Selva y Amazonía, el cual “se deberá efectuar hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período de enero de cada ejercicio gravable, en la forma y condiciones que establezca la SUNAT. De no efectuarse dicho acogimiento dentro del plazo establecido..., la empresa no se encontrará acogida a los beneficios tributarios de la Ley, por el ejercicio gravable...”<sup>67</sup>, ello se encuentra estipulado en el artículo 5°, así como lo que respecta a las empresas que inician sus operaciones en el transcurso del ejercicio gravable, ya que éstas darán cumplimiento a lo señalado hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período en que se cumplan los requisitos establecidos en el Artículo 2° mencionado párrafos antes.

También, en aplicación a lo establecido en el Artículo 6° del Reglamento de la Ley N° 27037, se dispone que los beneficios tributarios establecidos en la Ley N°27037 se pierden por las siguientes causales: En primer lugar, el incumplimiento de los requisitos señalados en el numeral 5°, que refieren al plazo establecido para el acogimiento a los beneficios del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Extraordinario de los Activos Netos e Impuesto Extraordinario de Solidaridad otorgados por la Ley se perderán por el resto del ejercicio gravable. La segunda causal es el incumplimiento del requisito de la actividad principal de las empresas ubicadas en la Amazonía. En este caso, los beneficios del Impuesto a la Renta, y el Crédito Fiscal Especial del Impuesto General a las Ventas, se perderán por el resto del ejercicio gravable. La tercera y última causal de pérdida se da por la disminución de la subcuenta especial del activo señalada en el numeral 26.2° del Artículo 26°, "Inversiones recibidas - Ley N° 27037", antes de transcurridos cuatro (4) años desde la fecha de adquisición del bien de capital. En este supuesto, será de aplicación lo dispuesto en el inciso b) del Artículo 23°, referido a la prohibición

---

<sup>67</sup> ASESOR EMPRESARIAL. *Plan contable General Empresarial. Aplicación por sectores. Empresas Amazonía y Selva, 2012* [Ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG\\_AMAZ011/pcge\\_amazonia\\_selva\\_011.pdf](http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG_AMAZ011/pcge_amazonia_selva_011.pdf).

de transferir.<sup>68</sup> En este último supuesto, las empresas beneficiadas deberán registrar en subcuentas especiales de las cuentas del activo que correspondan a las obras de infraestructura y bienes de capital realizadas o adquiridas en cumplimiento del Programa de Inversión, las que denominará “Inversiones Recibidas - Ley N° 27037”, en la que se registrarán los aportes recibidos de terceros en virtud de la Ley de Amazonía y su Reglamento. Ante la situación de pérdida del beneficio tributario, el contribuyente deberá efectuar los pagos a cuenta no vencidos del Impuesto a la Renta de acuerdo con las normas del régimen general de dicho Impuesto. El pago de regularización se calculará con la tasa general vigente a nivel nacional. La pérdida de los beneficios tributarios opera a partir del mes siguiente de ocurrida la causal.

Como sabemos los beneficios tributarios constituyen incentivos otorgados por el Estado a las personas jurídicas y/o naturales como una herramienta que ayude al crecimiento y el desarrollo del país. Cabe realizar una comparación entre aquellos beneficios que pueden acceder las empresas con sede en la región selva las cuales tiene distintos beneficios tributarios; por ejemplo con respecto al Impuesto a la Renta, los contribuyentes serían afectos a la Tasa del 10%, es decir “Para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría aplicarán una tasa en el orden del diez por ciento (10%) las empresas ubicadas en la Amazonía, dedicadas principalmente a las actividades comprendidas en las siguientes actividades económicas: Agropecuarias, Acuicultura, Pesca, Turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al Procesamiento, Transformación y Comercialización de productos primarios...”<sup>69</sup>.

También tenemos beneficios como la Exoneración del Impuesto a las Ventas en venta de bienes y servicios, la construcción y de primera venta de inmuebles, Exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo y la Exoneración del Impuesto extraordinario de solidaridad y de los impuestos a los activos netos.

---

<sup>68</sup> Cfr. ASESOR EMPRESARIAL. *Plan contable General Empresarial. Aplicación por sectores. Empresas Amazonía y Selva, 2012* [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG\\_AMAZ011/pcge\\_amazonia\\_selva\\_011.pdf](http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG_AMAZ011/pcge_amazonia_selva_011.pdf).

<sup>69</sup> EMPRESAS AMAZONIA Y SELVA. [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG\\_AMAZ011/pcge\\_amazonia\\_selva\\_011.pdf](http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG_AMAZ011/pcge_amazonia_selva_011.pdf)

Asimismo, en el Decreto Supremo N° 103-99-EF hace mención al delito tributario que se cometería por indebida obtención de los beneficios: “La persona que adquiriera bienes con exoneración del Impuesto General a las Ventas y posteriormente los venda o consuma fuera de la Amazonía, incurrirá en la causal de delito de defraudación tributaria por obtención indebida de beneficios tributarios, a que se refiere el literal a) del Artículo 4 del Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria...”<sup>70</sup>

Después de señalar los lineamientos normativos principales que contiene la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía - Ley N°27037 y su respectivo Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía - Decreto Supremo N° 103-99-EF, es menester identificar, después de casi diecisiete años de su entrada en vigencia, los efectos de esta norma. Debido a que éstos continúan siendo materia de intenso debate en el espacio político y en la Administración Pública, así como que sigue estando sin plena respuesta la pregunta asociada a cuánto ha contribuido, en caso lo haya hecho, a incrementar el bienestar y desarrollo de las áreas beneficiarias en la Amazonía.

Atendiendo a la pobreza contemplada en estas zonas, “las exoneraciones tributarias se otorgaron como remedio para generar crecimiento económico y fuentes de trabajo, así como el incremento de la inversión privada y pública, pero ello no se logra de la noche a la mañana, debido a que es un proceso que tiene plazos de implementación y generación de resultados”.<sup>71</sup> Por tanto, se dio para amortiguar los efectos de la pobreza y las serias dificultades que se tenía para satisfacer las necesidades básicas de los pobladores en esas zonas. Así como también, las exoneraciones tributarias en la Amazonía constituyen una compensación a los sobrecostos que existen en la zona por desventajas

---

<sup>70</sup> Artículo 3° del Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía - Decreto Supremo N° 103-99-EF, emitido el 26 de junio de 1999.

<sup>71</sup> FORO JURÍDICO. *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*, 2013 [ubicado el 18.XI.2015]. Obtenido en: [http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_7\\_desgravacion\\_tributaria.pdf](http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_7_desgravacion_tributaria.pdf).

geográficas, de infraestructura y desigualdad social, factores que generan pobreza y que impiden su desarrollo.<sup>72</sup>

Cabe señalar que si bien la Ley N° 27037 – Ley de la Amazonia, dicha norma fue otorgada para una situación determinada por una temporada con el fin de mermar aquella baja productividad y pobreza en la región selva, sin embargo, desde la promulgación de la norma hasta la actualidad ha cambiado la situación problemática, convirtiéndose y desnaturalizándose aquella razón de ser de las exoneraciones de la Ley de la Amazonia.

Es así que las exoneraciones en la Amazonía, no vienen contribuyendo con el desarrollo de las regiones de esta parte del Perú. “No existe evidencia tangible de que hayan cumplido sus objetivos de reducir la pobreza y generar desarrollo. Lo que sí han generado son enormes mercados negros de combustible, han agudizado el problema de la evasión tributaria y han beneficiado a unos pocos comerciantes que no han trasladado el efecto de los beneficios hacia menores precios para los consumidores”<sup>73</sup>. Sin embargo, hasta la actualidad sigue vigente la normativa de exoneración tributaria en la zona de la amazonia.

Con la dación del marco legal de los beneficios tributarios en la Selva y Amazonía se establecieron un conjunto de medidas orientadas al desarrollo de proyectos de interconexión vial, interconexión eléctrica, desarrollo de cultivos alternativos, desarrollo agropecuario, entre otros. Además, se destinaron partidas presupuestarias para proyectos espaciales y se habilitó el Fondo de Promoción de la Inversión en la Amazonía (FOPRIA) por un monto de S/.100 millones. Sin embargo, las medidas más importantes contenidas en la norma y su reglamento estuvieron relacionadas a los incentivos tributarios ofrecidos a todas las unidades de negocios instaladas en la zona que realizaran operaciones en torno a las actividades agropecuarias, acuicultura, pesca, turismo, manufactura

---

<sup>72</sup> Cfr. LLAUCE COTRINA, William; SOTELO MARTICORENA, Antonela. *Efectos Tributarios que generó la Aplicación de la Ley de promoción de la Inversión de la Amazonía (27037) en la Región de Loreto*, 2012 [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://investigacion.contabilidad.unmsm.edu.pe/2014/file/CONECOOF\\_2013\\_Huaraz/Trabajos\\_de\\_Investigacion0003.pdf](http://investigacion.contabilidad.unmsm.edu.pe/2014/file/CONECOOF_2013_Huaraz/Trabajos_de_Investigacion0003.pdf)

<sup>73</sup> CAMACHO HUAMAN, Teodoro, *Análisis de los Efectos de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia*, [ubicado el 18.I 2016]. Obtenido en: [www.gestiopolis.com/efectos-promocion-inversion-amazonia-peruana-huanuco/](http://www.gestiopolis.com/efectos-promocion-inversion-amazonia-peruana-huanuco/).

vinculada al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades anteriores y la transformación forestal, siempre que hayan sido producidos en la zona, pero se cuestiona que ante la proliferación de incentivos tributarios en la Selva y las expectativas que se tenían respecto al desarrollo que lograrían, los resultados no han sido los esperados. Los resultados negativos que resaltan son principalmente dos: Por un lado, desde un punto de vista macroeconómico, se cuestiona que a pesar de la existencia de estos incentivos la tasa de crecimiento del Producto Bruto Interno (PBI) en los departamentos de la selva no cambió en absoluto desde la dación de la ley, ni tuvo un ritmo mayor que el resto del país. Desde un punto de vista microeconómico, se observa que los ingresos disponibles de los hogares tampoco se habrían incrementado, lo que sugeriría que el impacto en la reducción de la pobreza de la zona habría sido nulo.<sup>74</sup> Así también, ésta norma estaría generando considerables costos fiscales expresados en recursos no percibidos por el Estado del orden de hasta S/.340 000 000.00 millones de nuevos soles anuales.

Además, se habrían desarrollado ciertas prácticas de elusión y evasión tributaria por las posibilidades de arbitraje que ofrece los diferenciales de precios de bienes y servicios entre la selva y el resto del país. Así, un estudio desarrollado por el Instituto de Defensa de la Competencia y la Propiedad Intelectual dejaba ver que se hicieron frecuentes las prácticas de contrabando de combustible que era adquirido en la selva a precios reducidos para ser vendido en los mercados de la costa y la sierra.

La no adecuada implementación de la Ley de Promoción de la Inversión impide hasta hoy, que la Amazonía se favorezca con una serie de beneficios tributarios y recursos por S/.100 000 000.00 millones de nuevos soles. Este presupuesto habría servido para la conformación del Fondo de Promoción de la Inversión en la Amazonía (FOPRIA), tal como lo establece la octava disposición complementaria de la norma, referida a la transferencia de recursos. Asimismo,

---

<sup>74</sup> Cfr. APOYO CONSULTORÍA S.A. *Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación*, 2012 [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://www.academia.edu/12160043/MINISTERIO\\_DE\\_ECONOMIA\\_Y\\_FINANZAS\\_An%C3%A1lisis\\_de\\_las\\_Exoneraciones\\_e\\_Incentivos\\_Tributarios\\_y\\_Propuesta\\_de\\_Estrategia\\_para\\_su\\_Eliminaci%C3%B3n\\_](http://www.academia.edu/12160043/MINISTERIO_DE_ECONOMIA_Y_FINANZAS_An%C3%A1lisis_de_las_Exoneraciones_e_Incentivos_Tributarios_y_Propuesta_de_Estrategia_para_su_Eliminaci%C3%B3n_)

estos S/.100 000 000.00 millones de soles deberían haberse repartido equitativamente entre las regiones Loreto, San Martín, Ucayali, Madre de Dios y Amazonas, pero por las demoras la transferencia nunca se ejecutó.<sup>75</sup> Sin embargo, el 06 de diciembre del 2012, el Congreso prorrogó hasta este año el pago del IGV e impuesto a la Renta la comercialización para el consumo en la Región de la Selva, pese a que este régimen especial no está contribuyendo al desarrollo de la Amazonía.<sup>76</sup>

## **2.6. Ley de la Zona Franca y Comercial - Ley N° 27688**

La Zona Franca de Tacna tiene un historial que data del año 1989 cuando se crea la ZOTAC, empezando a operar en el año 1990, la zona de Tratamiento Especial Comercial, o Zona Franca Comercial de Tacna, se creó con la intención de combatir el contrabando y reducir la gran influencia económica que en esta ciudad fronteriza ejercía la vecina ciudad de Arica, estableciendo un régimen aduanero especial para los artículos ingresados por el puerto de Ilo y el aeropuerto de Tacna, que pagaban un arancel de sólo 10% en lugar del usual 25%.

Las zonas francas en los últimos años han tenido un cambio a tal punto que existe un dinamismo permanente, empresarial y especial, generando una gran expectativa para el país y las regiones en donde se han ubicado, por cuanto pueden contribuir a desarrollar empresas acordes al entorno, tecnologías, empleo, demanda de insumos y servicios.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que es una Zona Franca; “son áreas delimitadas del territorio nacional en donde se aplica un régimen especial en materia de aduanas, comercio exterior, cambios y tributos especiales para las empresas que se establezcan allí. Esas zonas se diseñan para apoyar la

---

<sup>75</sup> Cfr. INFO REGIÓN. AGENCIA DE PRENSA AMBIENTAL. *Falta de Reglamentación de la norma legal impidió formación de Fondo de inversiones, 2013* [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: <http://www.inforegion.pe/5547/falta-de-reglamentacion-de-norma-legal-impidio-formacion-de-fondo-de-inversiones/>.

<sup>76</sup> DIARIO PERÚ 21. *Amplían exoneración en la Selva, 2012* [ubicado el 18.XI.2015]. Obtenido en: <http://peru21.pe/economia/amplian-exoneracion-selva-2106721>.

apertura, la industrialización, la generación de exportaciones con alto valor agregado y en algunos casos para sustituir importaciones”.<sup>77</sup>

Como parte de estas actividades, el principal servicio en la actualidad es el de reacondicionamiento, reparación y venta de vehículos, servicio mediante el cual un usuario importa vehículos desde el extranjero con la finalidad de repararlos o reacondicionarlos (cambiarle el volante a la izquierda) en los talleres que operan en la Zona Franca, para luego comercializarlos hacia al resto del territorio nacional exonerados del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). Por tanto, en dichas áreas se instalan empresas industriales, de servicio, de comercio, tecnológicas o agropecuarias, por la facilidad para la entrada de insumos, materias primas y maquinaria, del mercado nacional o extranjero.

La legislación tributaria peruana contempla diversos beneficios que involucran diferentes objetivos económicos, entre otros el desarrollo de las regiones, la generación de empleo, la promoción de algunos sectores económicos, la protección y conservación ambiental, el fomento a la inversión nacional o extranjera y el impulso de las exportaciones. De la misma manera han posibilitado el desarrollo de regiones específicas, otorgando incentivos a los inversionistas y a las empresas que se establecen allí.<sup>78</sup>

Entonces es bien decir, que las Zonas de Tratamiento Especial tienen por finalidad coadyuvar a promover y fomentar el crecimiento socio-económico de la región, mediante el desarrollo organizado de las actividades comerciales, el reordenamiento de las actividades industriales y la intensificación de los flujos turísticos, especialmente las corrientes del turismo fronterizo, que en otros países latinoamericanos ha cobrado gravitante importancia en el crecimiento económico fronterizo.

---

<sup>77</sup> PINZON, Enrique, *Las Zonas Francas con beneficios tributarios generan productos para el mercado nacional*, [ubicado el 15.XI.12]. Obtenido en: <http://revistas.utadeo.edu.co/index.php/RAI/article/view/894>.

<sup>78</sup> MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS, *Análisis de Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación*, 2012 [ubicado el 10. XI 2015]. Obtenido en: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/D6A37B725698329E05257A2ABA8A/\\$FILE/Anali\\_incent\\_exoner\\_tribut\\_2.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/D6A37B725698329E05257A2ABA8A/$FILE/Anali_incent_exoner_tribut_2.pdf).

Es por ello que el Perú actualmente tiene operando una zona franca en la ciudad de Tacna (**ZOFRATACNA**) y tres Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios (**CETICOS**) ubicados en Paita, Ilo y Mollendo-Matarani, estos últimos constituyen áreas geográficas debidamente delimitadas que tienen la naturaleza de zonas primarias aduaneras de trato especial, destinadas a generar polos de desarrollo a través de la implementación en dichas áreas de Plataforma de Servicios de Comercio Internacional, las que apoyarán, entre otros aspectos, las actividades de producción y servicios de exportación en dichas zonas.<sup>79</sup>

De acuerdo con la **Ley N° 27688**, se aprobó una serie de beneficios tributarios que impulsaría el desarrollo económico y social en estas zonas de comercio y exportación de productos hacia países vecinos, por lo cual se da el siguiente tratamiento tributario: **Exoneración del Impuesto a la Renta para las Mercancías que se aporten, Exoneración del Impuesto General a las Ventas, Exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo, Suspensión de todo Impuesto a las Maquinarias y Equipos Utilizados en Actividades, Exoneración de Impuesto Advalorem, Permanencia Indefinida de la Mercancía en los Depósitos Francos.**<sup>80</sup>

**Tabla N° 03**

**Cuadro de Beneficios Tributarios y Porcentajes – Zona Franca**

<b>Beneficios Tributarios</b>	<b>Descripción</b>
Exoneración del Impuesto a la Renta <b>(30%)</b>	Las utilidades que obtengan los usuarios producto del desarrollo de las actividades autorizadas en la ZOFRATACNA, gozan de la exoneración del Impuesto a la Renta, aun cuando estas actividades se realicen para el resto del territorio nacional.
	Las ventas hacia cualquier destino de las mercancías almacenadas o fabricadas en la ZOFRATACNA están exoneradas del IGV. De igual forma las operaciones que se

<sup>79</sup> WHITTEMBURY ESPARZA, José, *Las Zonas Francas y su Tratamiento en las Estadísticas de Comercio Exterior en los Países de la Comunidad Andina*, 2011 [ubicado el 19.XI 2015]. Obtenido el: [intranet.comunidadandina.org/.../SG\\_REG\\_ECE\\_XIV\\_dt%203.doc](http://intranet.comunidadandina.org/.../SG_REG_ECE_XIV_dt%203.doc)

<sup>80</sup> IBID, p. 147.

Exoneración del impuesto general a las ventas <b>(16%)</b>	efectúen entre los usuarios dentro de la ZOFRATACNA están exoneradas del Impuesto General a la Ventas – IGV e Impuesto de Promoción Municipal – IPM.
Exoneración del Impuesto Promoción Municipal (IPM) <b>2%</b>	Las ventas hacia cualquier destino de las mercancías almacenadas o fabricadas en la ZOFRATACNA están exoneradas del IPM.
Exoneración del Impuesto selectivo al consumo para el ingreso de mercancías	El ingreso de mercancías del exterior hacia ZOFRATACNA está exonerado de todos los derechos de importación.
Exoneración del pago del Ad-valoren del arancel de aduanas para el ingreso de mercancías.	El ingreso de mercancías del exterior hacia ZOFRATACNA está exonerado de todos los derechos de importación.
Exoneración de todo tributo de Gobierno Central, Regional y municipal creado o por crearse.	Los contribuyentes están exentos de aplicación de las contribuciones o tasas creadas o están vías de aplicación.

Fuente: Mincetur  
Fecha: 25/08/2016

En este cuadro se muestran cuáles son los beneficios otorgados a aquellas zonas, las mismas que muestran un buen porcentaje, siendo los más resaltantes el de Exoneración de Impuesto a la Renta (30%) y Exoneración del Impuesto General a las ventas (16%), los mismos que eximen de la obligación contributiva a ingresos generados por los contribuyentes ya sean personas naturales o jurídicas.

Si bien la antigua zona franca de Tacna fue la que sirvió de modelo para la creación del régimen de los CETICOS en diferentes zonas del país, en la actualidad, no se dispone de información que permita analizar los efectos de este

régimen sobre el departamento, siendo los resultados provenientes de la implementación de esta ley: **a)** Las empresas sólo tienen que exportar un 50% de su producción para poder acogerse a los beneficios de este régimen. Mientras que a las empresas que operan en los otros CETICOS se les exige el 92% de su producción; **b)** No hay límite de tiempo para la instalación de la empresa dentro del ámbito geográfico especial en el cual deben de estar; **c)** se promueve el desarrollo de contrabando que se revela por la alta rotación de visitantes a la zona con la finalidad de comprar los bienes libres de impuestos para sacarlos de la zona sin declararlos.

Las ventajas generales de la declaración se derivan de las ventajas de una presentación telemática (calidad y oportunidad de la información, “tanto para el contribuyente como para la Administración), las que cobran relevancia al posibilitar un mejor control de los beneficios tributarios en lo que respecta a consistencia de la declaración con la normatividad legal vigente. Sin embargo, un elemento que no es posible detectar a través de este sistema es el de veracidad de la información. El contribuyente que enfrenta diversos escenarios con diferente rentabilidad por uso de los beneficios, podría optar por aprovechar estas figuras tributarias para reducir su carga tributaria...”<sup>81</sup>

Sin embargo a pesar de la existencia de beneficios tributarios a la importación de mercancías hacia los CETICOS se estimula el contrabando especialmente en Tacna debido a que las personas sacan la mercadería de los CETICOS sin declararlas, con lo cual se incrementan los gastos en control y supervisión que tiene que hacer la SUNAT para evitarlo.<sup>82</sup> Es por ello que se encontrarían en una situación de desigualdad para con los demás contribuyentes que siguen las formalidades de la Ley, incluyendo además la vulneración del principio de equidad, debido a que algunos contribuyentes estarían exentos de fiscalización al eludir las cargas que se le imponen. El control o fiscalización de los beneficios no sólo pasa por evaluar los beneficios dentro de la zona (padrones de

---

<sup>81</sup> MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS. *Análisis de Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación*, 2010 [ubicado el 10. XI 2015].  
Obtenido en:  
[http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/D6A37B725698329E05257A2ABA8A/\\$FILE/Anali\\_incent\\_exoner\\_tribut\\_2.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/D6A37B725698329E05257A2ABA8A/$FILE/Anali_incent_exoner_tribut_2.pdf).

<sup>82</sup> IBID, p. 23.

contribuyentes, cumplimiento de requisitos, aplicación correcta de los beneficios, entre otros), sino también por verificar que éstos no se trasladen al resto del país, lo cual implica controles Aduaneros internos permanentes y eficientes.

Sin embargo si bien es cierto esta norma se estableció con las finalidades ya antes mencionadas, crecimiento económico y desarrollo del sector, no obstante habiendo el estado otorgado varios beneficios que les permitían a los contribuyentes generar importantes ingresos, la situación no ha cambiado debido a que “encontramos en primer lugar al delito de contrabando, que encuentra su justificación en que el Estado debe cautelar el interés fiscal porque la proscripción del no pago de tributos perjudica el logro de ingresos necesarios para viabilizar infraestructura y atención a programas sociales”<sup>83</sup>. Siendo esto así, dicha ley no permite propiciar un desarrollo parejo de la economía, sino que existe una fuga masiva de dinero lo cual imposibilita al estado a obtener una recaudación fiscal que permita contribuir con el desarrollo de otros sectores nacionales.

En segundo lugar, como otro de los problemas y deficiencias que genera esta norma es “la competencia desleal, es decir, el comerciante que evade el pago de impuestos no sólo perjudica al Estado, sino que obtiene ventajas indebidas para competir con los comerciantes e industriales que sí cumplen con la ley, haciendo que estas últimas quiebren y con ellas sus trabajadores, que son a su vez los consumidores de los demás sectores industriales”<sup>84</sup>. Debido a estos factores es difícil generar importes e ingresos a los contribuyentes tanto de la población rural como no rural, generando un desequilibrio, el mismo que es aprovechando por aquellas empresas o sectores con gran demanda, minimizando la intervención y el desarrollo de las minorías.

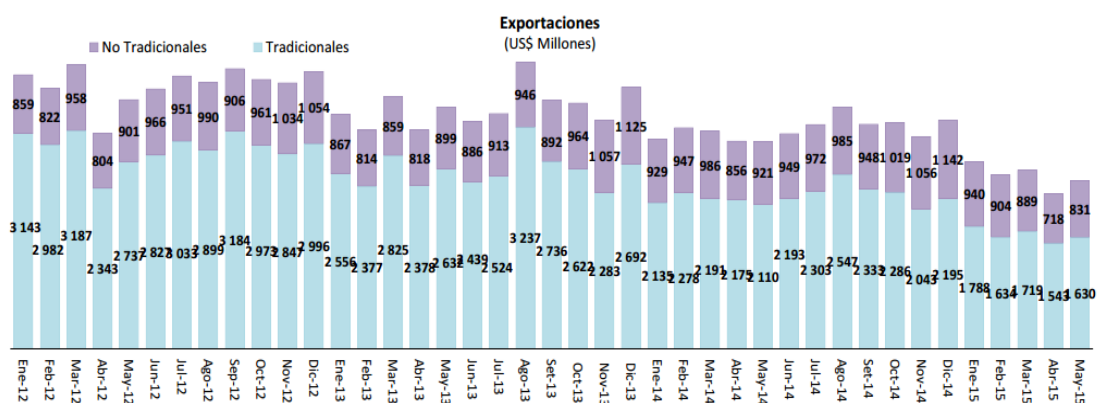
---

<sup>83</sup> *La reserva de ley y su aplicación al régimen tributario especial de la zona franca y zona comercial de Tacna.* [ubicado el 10. XI 2015]. Obtenido en: [http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/db62d2\\_02evaluaciondelimpactodelaxencionesfiscalesenlaactividadeconomicayenlageneraciondeempleo.pdf](http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/db62d2_02evaluaciondelimpactodelaxencionesfiscalesenlaactividadeconomicayenlageneraciondeempleo.pdf).

<sup>84</sup> *La reserva de ley y su aplicación al régimen tributario especial de la zona franca y zona comercial de Tacna.* [ubicado el 10. XI 2015]. Obtenido en: [http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/db62d2\\_02evaluaciondelimpactodelaxencionesfiscalesenlaactividadeconomicayenlageneraciondeempleo.pdf](http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/db62d2_02evaluaciondelimpactodelaxencionesfiscalesenlaactividadeconomicayenlageneraciondeempleo.pdf).

Tabla N° 04

## Evolución de las Exportaciones Mayo - 2015



Fuente: SUNAT  
Fecha: 16/05/2016

En mayo de 2015 las exportaciones alcanzaron los US\$ 2 460 millones, monto que representó una caída del 19% con respecto a similar mes del 2014. Este resultado está asociado, principalmente, al descenso en 23% de las exportaciones tradicionales (US\$ 1 630 millones). Asimismo, se observó una disminución de 10% en las exportaciones no tradicionales (US\$ 831 millones). En el periodo enero-mayo 2015 las exportaciones totalizaron US\$ 12 596 millones, monto que representó una contracción del 19% con respecto al registrado en el periodo enero-mayo 2014. Este resultado se explica por la caída en 24% de las exportaciones tradicionales (US\$ 8 314 millones). Por otro lado, las exportaciones no tradicionales (US\$ 4 282 millones) se redujeron en 8% con respecto al año 2014.

Por tanto, como es de verse de acuerdo a los cuadros expuestos, nos da un panorama extenso y del impacto que ha tenido los beneficios tributarios en la Zona Franca, por lo cual, en base a las estadísticas analizadas, se llega a calificar como poco útil la presente ley, además que por el contrario a su verdadero fin de la norma a generado problemas como son el contrabando y la competencia desleal la cual afecta a los sectores minoritarios y ocasiona inseguridad y desequilibrio económico.

### **CAPÍTULO 3**

#### **FORTALECIMIENTO DE LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN**

Actualmente la Administración Tributaria ostenta diversas facultades con la finalidad de alcanzar su objetivo, el cual es priorizar la recaudación oportuna y lograr el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria para el logro del bien común. Entre ellas tenemos a la facultad de recaudación, de determinación, de fiscalización, la facultad sancionadora y la resolutoria que poseen un rol preponderante para la eficacia de la administración, siendo entre ellas la facultad de fiscalización "...un instrumento fundamental en el combate de la evasión y elusión tributaria para resguardar un adecuado nivel de ingresos tributarios..."<sup>85</sup>, generando equilibrio económico.

En virtud de lo antes mencionado en este tercer y último capítulo desarrollamos las facultades que la Administración Tributaria debe fortalecer, así como los mecanismos que debe mejorar e implementar el organismo fiscalizador para reducir la elusión tributaria y finalmente expondremos cómo y porque consideramos a la discrecionalidad como uno de los mecanismos idóneos para contrarrestar uno de los problemas que dificulta la labor de la administración en nuestro país: La elusión tributaria.

---

<sup>85</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *Resolución Técnica de la 35ª Asamblea General del CIAT sobre la función de fiscalización de la administración tributaria y el control de la evasión.* [ubicado el 19.VI 2016]. Obtenido en [http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=34](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=34).

### **3.1. Fortalecimiento de las facultades de la administración**

Las facultades o potestades que le son inherentes a la Administración Tributaria, en virtud del Capítulo I del Título II del Código Tributario, tienen como fin principal recaudar ingresos fiscales de manera eficaz, así como también alcanzar el real y efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes para la consecución de un fin mayor: el bienestar común.<sup>86</sup>

Por tanto, el órgano administrador de tributos, para el logro de sus fines y objetivos trazados como son: en primer lugar, "...la determinación de la obligación tributaria, proceso que comprende una serie de actos, tales como la declaración, verificación, complementación, enmienda, fiscalización y liquidación del tributo; y segundo lugar, la recaudación o cancelación de los tributos..."<sup>87</sup>, ejerce facultades tales como son: la facultad de recaudación, de determinación, de fiscalización, la facultad sancionadora y la resolutoria.

Considerando que las facultades que ostenta la administración tributaria son amplias y diversas con el propósito de contrarrestar la problemática que aqueja al sistema fiscal en nuestro país<sup>88</sup>, y en virtud de ello es necesario fortalecer las siguientes facultades:

En primer lugar, debe fortalecerse el requerimiento y exigencia de información a los contribuyentes, porque es en virtud de esta facultad que la Administración Tributaria tiene la potestad de requerir cualquier tipo de información que guarde relación con hechos imponible o tenga implicancia tributaria, tal y como lo señala el Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200 emitido por la SUNAT, el cual manifiesta que la Administración "...tiene la facultad de exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponible, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que

---

<sup>86</sup> Cfr. Jacobs, Arturo. *Directrices detalladas para la mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe*. [ubicado el 18.VI 2016]. Obtenido en [https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC\\_TaxBook\\_Entire%20Book%20-%20SPANISH.pdf](https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire%20Book%20-%20SPANISH.pdf).

<sup>87</sup> GONZALES ANGULO, Jorge. *Facultades de la Administración Tributaria en materia de determinación de tributos*. [ubicado el 8.V 2016]. Obtenido en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109637.pdf>.

<sup>88</sup>Cfr. SOLORZANO TAPIA, Dulio. *La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú*. [ubicado el 18.V 2016]. Obtenido en [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/03959836C65E2E5805257C120081DB15/\\$FILE/cultura\\_tributaria\\_dulio\\_solorzano.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/03959836C65E2E5805257C120081DB15/$FILE/cultura_tributaria_dulio_solorzano.pdf).

determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas...”<sup>89</sup>, de lo que se desprende que la Administración Tributaria puede exigir cualquier información con trascendencia tributaria en “la forma y condiciones” que los funcionarios decidan.

Por ende, el control de la administración hacia la elusión tributaria implica un profundo proceso de sistematización y consolidación de la información, y principalmente, de análisis de la masa de datos en torno a las declaraciones impositivas de los contribuyentes, así como de los requerimientos de información, anexos, etc.

En segundo lugar, la facultad de fiscalización debe ser fortalecida debido a que es uno de los “...principales mecanismos de control del estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes...”<sup>90</sup>, ya sean estas obligaciones de naturaleza sustantiva o formal, es la Facultad de Fiscalización debido a que “...incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias...”<sup>91</sup>, es decir, fiscalizar implica llevar a cabo un examen exhaustivo de la situación tributaria del contribuyente en el tributo concreto que se ha analizado, a fin de verificar el cumplimiento o incumplimiento por el sujeto inspeccionado de sus deberes materiales y formales.

Asimismo, la SUNAT define a la fiscalización como: “...La revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto de los tributos que administra, sin la necesidad de que el contribuyente lo solicite, verificando de esta forma, el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias”<sup>92</sup>.

La relevancia de esta facultad radica en los procedimientos que incluye como son: la inspección, auditoria, investigación, examen, evaluación, control de cumplimiento, requerimientos generales de información, acciones inductivas, cruce de información, aplicación de presunciones, inspección de locales y medios de transporte, incautación o inmovilización de libros y documentos, entre

---

<sup>89</sup> Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200, de fecha 14 de junio de 2007.

<sup>90</sup> Informativo Caballero Bustamante. *La Facultad de Fiscalización Tributaria*. [ubicado el 18.V 2016]. Obtenido en [www.caballero Bustamante.com.pe](http://www.caballero Bustamante.com.pe).

<sup>91</sup> Segundo párrafo del artículo 62° del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario.

<sup>92</sup> SUNAT. “Glosario Tributario”, IAAT, Lima, 1995, p. 91.

otros. En consecuencia, la facultad de fiscalización se encuentra dotada de una mayor cantidad de prerrogativas, a fin de inspeccionar la veracidad de las operaciones y su arreglo con las normas tributarias.

Consideramos que es vital el fortalecimiento de esta facultad porque a través de ella la administración goza del poder según ley para corroborar el cumplimiento o incumplimiento de la imposición tributaria, en concordancia con la RTF N° 9515-5-2004, la cual indica que la facultad de fiscalización tiene "...la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios, la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible..."<sup>93</sup>, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Para tanto, consideramos que para este estudio las acciones que deben fortalecerse son en primer lugar, la de requerir y exigir la información necesaria a los contribuyentes, debido a que la Administración requiere que los mismos presenten información y análisis relacionados con hechos imponibles, así como la exhibición de documentos que guarden vinculación con hechos que determinen tributos, siendo acciones que se encuentran comprendidas dentro de la facultad de fiscalización, asimismo deben priorizarse acciones de control por parte de la administración tributaria, implican un examen meticuloso de la situación tributaria del contribuyente con el fin de identificar el cumplimiento o incumplimiento por parte de este.<sup>94</sup>

---

<sup>93</sup> RTF N° 9515-5-2004, de fecha 24 de mayo de 2004.

<sup>94</sup> Cfr. Centro Interamericano de administraciones tributarias. *Fortalecimiento de la capacidad de la Administración Tributaria (CIAT)*. [ubicado el 14.VI 2016]. Obtenido en [https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj5v6iqg8HNAhVHYiYKHVGXArYQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwebdms.ciat.org%2Faction.php%3Fkt\\_path\\_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D4714&usq=AFQjCNHivMofTn7jGSeCblAbZyGK2yXvUJQ&bvm=bv.125596728,d.eWE](https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj5v6iqg8HNAhVHYiYKHVGXArYQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwebdms.ciat.org%2Faction.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D4714&usq=AFQjCNHivMofTn7jGSeCblAbZyGK2yXvUJQ&bvm=bv.125596728,d.eWE).

Asimismo, consideramos que más allá de los resultados inmediatos, a través del fortalecimiento de las facultades de la administración, es vital generar la percepción en los contribuyentes de que están asumiendo un significativo riesgo cuando evaden, y que esto los induzca a un mayor cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es menester agregar que el hecho de fortalecer las facultades de requerimiento de información con trascendencia tributaria y la facultad de fiscalización no implicaría vulnerar aquellos principios constitucionalmente protegidos ni mucho menos derechos fundamentales consignados en el artículo 74 de nuestra Carta Magna, el cual prescribe que: “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”. De esta manera hay un mandato específico del legislador tributario, a los funcionarios del Poder Ejecutivo y a los propios operadores de la Administración Tributaria Nacional y Local que es el de respetar los derechos fundamentales del contribuyente, no sólo en la creación del tributo sino también en su aplicación, en los procedimientos de fiscalización y en toda actuación en la que se requiere al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Resumiendo, la gestión, aplicación del tributo y el ejercicio de las facultades por parte de la Administración Tributaria deben estar sometidos a los principios constitucionales en materia tributaria y al respeto de los derechos fundamentales; así como también, deben estar dentro del marco del Código Tributario, leyes conexas y criterios vinculantes de los órganos jurisdiccionales y administrativos.

Por lo antes mencionado, la información requerida por la SUNAT, sean hechos y documentación relativos a la intimidad personal y familiar del contribuyente, así como aspectos protegidos por el secreto bancario, profesional y comercial y determinada documentación y comunicaciones privadas no deben ser entendida

como información disponible para la Administración Tributaria, en tanto no se sustente debidamente su relevancia tributaria.<sup>95</sup>

Finalmente, fortalecer no consiste en lesionar, ni desconocer o atropellar derechos fundamentales de aquellos contribuyentes que se encuentran inmersos en un proceso de fiscalización o a los que se les ha requerido información sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

### **3.2. Acción que puede adoptar el organismo fiscalizador**

Como se puede advertir la elusión es una problemática que no es nueva, sino que por el contrario es un fenómeno que viene materializándose en el tiempo, que genera un desmedro al Estado y a las políticas económicas de inversión, por lo que es necesario crear e implementar mecanismos que permitan reducir la elusión tributaria, siendo este contexto, la Zona Franca y la Amazonia. Por lo cual es primordial identificar las falencias que presenta el órgano fiscalizador antes de proponer acciones que podría adoptar la administración tributaria.

Asimismo, debemos tener en cuenta que las falencias o debilidades de la administración tributaria están en distintos factores desde su ámbito logístico hasta el ámbito normativo; es así que en el ámbito logístico, la administración, Sunat, no tiene una aplicación del suficiente personal, el mismo que se encarga de las fiscalizaciones constantes que debe realizar con la finalidad de evitar que el contribuyente pueda evadir o eludir las normas que le imponen la carga fiscal, teniendo como consecuencia la afectación al fisco.

Así también, otra falencia de la administración, es la complejidad de los procesos, lo cual no le permite analizar una gran cantidad de información perteneciente a las operaciones comerciales y datos personales de los contribuyentes, en pocas palabras la administración necesita modernizarse en el sentido de su aspecto técnico como tecnológico, que le permita realizar operaciones más eficaces y más celeridad en sus procedimientos.

---

<sup>95</sup> VILLEGAS LÈVANO, César. *Facultades discrecionales de la administración tributaria vs. derechos fundamentales de la persona. ¿Cuál de ellos tiene reconocimiento y protección constitucional?* [ubicado el 14.VI 2016]. Obtenido en [http://www.derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion\\_6/articulos/1\\_Administracion\\_tributaria\\_VS\\_derechos\\_fundamentales\\_de\\_la\\_persona.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_6/articulos/1_Administracion_tributaria_VS_derechos_fundamentales_de_la_persona.pdf).

Por tanto, el Estado necesita políticas y mecanismos que permitan llevar un mejor control y a partir de dichos mecanismos se pueda reforzar la facultad fiscalizadora de dicha administración. Por ende, uno de los mecanismos que se propone es realizar el cruce de información entre las entidades autorizadas para la recaudación de tributos. Por ello, "...el intercambio de información tributaria constituye una importante herramienta al servicio de las administraciones, mediante la cual esta pueda lograr tanto objetivos vinculados con la recaudación como con la lucha contra la elusión fiscal; sin embargo, también puede constituirse en una herramienta en beneficio de los contribuyentes, quienes podrán beneficiarse de todas aquellas ventajas fiscales existentes en países distintos al de su residencia, instando a éste a que le proporcione los datos necesarios para la aplicación de esas ventajas, adecuando el trato fiscal que reciba a sus circunstancias concretas".<sup>96</sup>

Sin embargo, cabe mencionar que, si bien se habla de un intercambio de información, y la SUNAT posee datos del contribuyente, la administración está en la obligación de preservar la identidad e individualidad de este, así como aquellos datos personales relacionados a la información o actividad empresarial, todo ello en virtud del principio de reserva tributaria, consagrada en el artículo 85º del Código Tributario.

Siendo entendida la reserva tributaria como "...una garantía para el contribuyente en el sentido de que la Administración Tributaria debe guardar, con carácter de reserva los datos, cifras, informes y otros elementos relacionados con su situación tributaria, los cuales podrán ser utilizados únicamente para los fines propios de la Administración..."<sup>97</sup>. De esta manera, se garantiza que dicha información no sea utilizada por terceros en perjuicio de los contribuyentes o de sus actividades comerciales.

---

<sup>96</sup> LADRON DE GUEVARA, Patricia, *Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su implementación en el Perú*. 2011. [ubicado el 10. VI 2016] Obtenido en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/viewFile/12587/13144>.

<sup>97</sup> STAFF PROFESIONAL. *Pronunciamentos SUNAT. Seleccionados y ordenados cronológicamente y temáticamente*. [ubicado el 10. VI 2016] Obtenido en: [http://www.asesoresempresarial.com/libros/PRSUNAT\\_LV\\_10/pron\\_SUNAT\\_Cap1.pdf](http://www.asesoresempresarial.com/libros/PRSUNAT_LV_10/pron_SUNAT_Cap1.pdf).

Este mecanismo de intercambio de información tendría una excelente y buena iniciativa en el plan estatal en pro de la disminución de la elusión tributaria, de tal manera que la administración tendría un marco enorme de información de los contribuyentes a través del cual podría realizar un mejor análisis de las actividades que efectúa y poder asumir una posición defensiva frente a aquel problema actual, no obstante mejorando la capacidad logística de análisis de grandes cantidades de información de los administrados.

Y es así que en un principio el intercambio para que sea efectivo y en pro de salvaguardar los derechos e información de los contribuyentes se debe establecer límites, como proteger el derecho a la intimidad personal y familiar, protección de datos, secreto profesional, el secreto de las comunicaciones y entre otros, asimismo se deberá manejar aquella información que solo sea relevante para establecer de manera objetiva cual es la verdadera capacidad económica del contribuyente.

Otro de los medios se refiere a una mayor transparencia y equidad en el sistema tributario, es decir esto se relaciona con la existencia de tratamientos preferenciales, siendo así en nuestra legislación nacional es muy visible esto con ciertas normas que si bien es cierto se promulgaron para determinadas contingencias, estas aún siguen vigentes, lo que genera un espacio propicio para la elusión fiscal, siendo este caso la Ley de la Zona Franca y Amazonia.

Estando vigentes aquellas normas que exoneran a los contribuyentes de determinados sectores, estas complican la labor de la administración tributaria generando el contrabando, la elusión y evasión tributaria, además solo benefician a una minoría de comerciantes y a las multinacionales mineras y petroleras.<sup>98</sup> En consecuencia se debería eliminar de manera progresiva estos regímenes, que en poco o nada han reducido los niveles de pobreza que se tenían pensados inicialmente.

---

<sup>98</sup> Cfr. LILA IWASAKI, María. *Informativo Reflexión Democrática. Análisis de la Permanencia de Exoneraciones en algunas circunscripciones de la Selva*. [ubicado el 10. VI 2016] Obtenido en: <http://www.reflexiondemocratica.org.pe/documentos/informativo107.pdf>.

Por tanto, “disminuir los regímenes de privilegio” que ahondan más las diferencias entre los contribuyentes repercutirá al respeto de los principios de justicia e igualdad, aumentando la capacidad de la administración tributaria para detectar la elusión, para sancionarlos y optimizar los recursos con el fin de utilizar un cumplimiento voluntario”<sup>99</sup>. Y es así que hasta la actualidad se genera cierto desequilibrio al crear normas que dan pie a una disparidad entre los contribuyentes, siendo aquellos que no están comprendidos dentro de su marco aplicable utilicen estos medios para eludir su carga tributaria real por una mucho menor.

Ahora bien, es conveniente señalar que en nuestro marco jurídico el legislador ha hecho lo posible por actuar en pro de la disminución de la elusión y es así que en el año 2012 se efectuaron modificaciones al Código Tributario mediante el Decreto Legislativo N°1121, el mismo que incorporaba la Norma XVI al Código Tributario – “Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación”, la cual prescribe:

*“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realice, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria –SUNAT- se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente. Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base o la deuda tributaria, o se obtenga saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias*

---

<sup>99</sup> LICONA VITE, Cecilia, *Estudios sobre la Evasión y Elusión Fiscal en México*. 2011. [ubicado el 10. VI 2016] Obtenido en: [https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiZkYCesazNAhVKgiYKHY8WAUwQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww5.diputados.gob.mx%2Findex.php%2Fesl%2Fcontent%2Fdownload%2F18386%2F92637%2Ffile%2Fevasion%2520y%2520elusion%2520fiscal1.pdf&usq=AFQjCNEjIDers3HG5qnoJS7SbC\\_gqyW40Q&bvm=bv.124272578,d.eWE](https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiZkYCesazNAhVKgiYKHY8WAUwQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww5.diputados.gob.mx%2Findex.php%2Fesl%2Fcontent%2Fdownload%2F18386%2F92637%2Ffile%2Fevasion%2520y%2520elusion%2520fiscal1.pdf&usq=AFQjCNEjIDers3HG5qnoJS7SbC_gqyW40Q&bvm=bv.124272578,d.eWE).

*o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:*

*a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

*b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventajas tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.*

*La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el primer párrafo, según el caso. Si nos referimos a la legislación tributaria en base a que normas ha estipulado nuestro marco jurídico.*

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos del legislador esta norma es muy subjetiva, lo cual posiblemente generaría una inseguridad jurídica porque ello quedaría a libertad de aquel que califica el hecho imponible generando así una situación arbitraria, es por ello que “si analizamos la redacción de la cláusula anti-elusiva, concluimos de manera previa que la misma es amplia y ello genera inexactitud y, principalmente, subjetividad y falta de determinación al momento que la Administración Tributaria pretenda aplicarla”<sup>100</sup>.

En consecuencia, mediante Decreto Legislativo N°30230, Ley que establece Medidas Tributarias y Simplificación de Procedimientos, en su Artículo 8, se señala:

*“Suspéndase la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafo, a los actos, hechos y situaciones*

---

<sup>100</sup> ECHAIZ MORENO, Daniel. *La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma*. 2014. [ubicado el 10. V 2016] Obtenido en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12567/13125>.

*producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121.*

*Asimismo para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, suspéndase la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafo, hasta que el poder ejecutivo, mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”.<sup>101</sup>*

Es así que esta norma ha tenido cuestionamientos sobre su peligrosa aplicación a los contribuyentes porque deja de lado el carácter objetivo de las normas tributarias para pasar un plano interno o subjetivo de aquel que califica, motivo que llevó a suspender la aplicación de la misma, asimismo podemos precisar que esta norma está incorrectamente redactada, por tanto, imprecisa dejando entre ver lagunas jurídicas lo cual termina afectando al contribuyente. Si bien es cierto nuestra postura es salvaguardar y fortalecer esa facultad discrecional de la Administración Tributaria en la fiscalización, consideramos que esta norma es de carácter general y debe redactarse de manera más clara, de tal manera que el contribuyente pueda entender que es lo que se plasma en la Ley, asimismo es necesaria su reglamentación, ya que no solamente vaya de la mano con la discrecionalidad tributaria sino que además tenga ciertos límites o parámetros a fin de no afectar los derechos de los contribuyentes.

Por otro lado, la principal medida legal que tiene la administración tributaria es aquella discrecionalidad, que es una herramienta que permitirá a la administración actuar y decidir en un determinado caso los supuestos en los cuales la ley no contiene las reglas necesarias para resolver dicha situación, siempre que tal facultad sea ejercida bajo los principios de proporcionalidad y

---

<sup>101</sup> Artículo 8 – del Capítulo III de la Ley que Establece Medidas Tributarias, Simplificación de Procedimientos y Permisos para la Promoción y Dinamización de la Inversión en el País, Ley N°30230, emitida el 12 de julio del 2014.

razonabilidad.<sup>102</sup> A esto se le agregan aquellos límites y preceptos constitucionales, tales como el respeto al principio de legalidad, de los derechos constitucionales, el interés público, los cuales no deben ser olvidados en el ejercicio de las potestades discrecionales, siendo la vulneración de alguno de ellos un acto arbitrario que tendría como consecuencia la nulidad de dicha actuación.<sup>103</sup>

Es por ello que, en la realidad, aplicar la discrecionalidad resulta hasta cierto punto conveniente, en el sentido que la administración tributaria se podrá adaptar a aquellos cambios continuos de la sociedad a fin de contrarrestar los efectos nocivos de la elusión tributaria, por tanto, “la discrecionalidad administrativa nos permite modificar la actuación de la administración Tributaria frente al entorno, es decir, la realidad económica y social del medio, sin modificar las leyes en caso específico el Código Tributario”<sup>104</sup>; de esta manera permite que la normatividad tributaria sea flexible y evidentemente estable, permitiendo fiscalizar a los contribuyente aplicándoles el mecanismo que considere pertinente.

### **3.3. La discrecionalidad y los mecanismos para contrarrestar la elusión**

Desde antaño en la sociedad los contribuyentes tanto personas naturales como jurídicas son renuentes a realizar los pagos de sus tributos, sean porque los califican por injustos, excesivos o innecesarios, sin embargo, el contribuyente no toma en cuenta que dichas recaudaciones tienen como finalidad propósitos sociales o colectivos, como es la ejecución de obras públicas. Es así que el contribuyente utiliza mecanismos lícitos que aparenten una determinada situación dentro del marco de legalidad sin embargo la intención o su carácter subjetivo es otro.

---

<sup>102</sup> Cfr. VILLEGAS LEBANO, Cesar. *Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria*. [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5278269.pdf>.

<sup>103</sup> DE LA VEGA REGIFO, Beatriz. *Discrecionalidad de la Administración Tributaria y el procedimiento de fiscalización*. [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: [www.ipdt.org/uploads/docs/01\\_Rev56\\_DeLaVega.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev56_DeLaVega.pdf).

<sup>104</sup> MUÑOZ NAJAR BUSTAMENTE, Mauricio, *La discrecionalidad Administrativa en el Código Tributario Peruano*, 2012 [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98\\_24\\_CT19-20\\_MMNB.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98_24_CT19-20_MMNB.pdf).

Normalmente la Administración Tributaria hace uso de su facultad discrecional en sus diversas actuaciones teniendo como objetivo a los contribuyentes, siendo entre estas acciones las que destacan la determinación de los agentes de percepción y retención, cuando se determina y sanciona a un contribuyente y el proceso de fiscalización. Por ello la administración en virtud de aquellas potestades atribuidas, emplea su discrecionalidad para hacer uso de aquellos mecanismos u otras atribuciones que le permitan reaccionar de una determinada manera que, si bien eso es a criterio de la misma administración, no debe entenderse como arbitraria debido a los límites que esta tiene para ejercer su actuación.

Principalmente nuestro eje central e hipótesis de la investigación se basa en reforzar el uso de la discrecionalidad de la administración tributaria a fin que pueda contrarrestar la elusión de los tributos a través de la obtención indebida de exoneraciones en las Zonas Francas y la Amazonia, la misma que debe estar dirigida al uso de un mecanismo que permita reducir aquella problemática.

Lo principal consiste en identificar los puntos débiles tales como la gestión de los riesgos institucionales y la gestión de la deuda tributaria, y de acuerdo a ello proponer acciones que pueda adoptar la administración con la finalidad de reducir la elusión tributaria en dichas zonas.

Si bien el intercambio de información no es un concepto nuevo en nuestra legislación, y siendo que en la actualidad contar con información actualizada y exacta de los contribuyentes pasa de ser relevante a ser una necesidad, el Perú ha suscrito convenios como, la suscripción del convenio con la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (CAAMMT), el cual permite el intercambio de información financiera así como tributaria sobre ganancias de capital, intereses y regalías, entre otros, que los residentes peruanos tengan en el exterior, así como aquella que los residentes del exterior tengan en el Perú.

Es así que para dar solución a los puntos clave para reducir la elusión, se debe fortalecer su facultad discrecional aplicada a los convenios de intercambio de información entre la administración tributaria y las autoridades competentes de las distintas entidades estatales y de las empresas del sistema financiero, ello

como mecanismo para disminuir la problemática, es decir esta acción “permite a la institución repotenciar su base de datos, identificando omisos, domicilios alternos, entre otra información que sea de relevancia. Asimismo, permite un crecimiento y mejora constante en la ejecución de una eficiente gestión”<sup>105</sup>. Es por ello que aplicar el intercambio de información permitiría tener un campo más amplio de análisis de modo tal que, a criterio de la administración y de acuerdo a lo legislado en la norma tributaria, solicitará información que genere más certeza sobre las operaciones comerciales que realice el contribuyente.

Es así que el Código Tributario Peruano, en su Libro Segundo, Título VIII “Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, establecen distintas modalidades de intercambio de información, la primera prescrita en su Artículo 102<sup>o</sup>-C –“Intercambio de Información a Solicitud”, establece que la Sunat deberá remitir a solicitud de la autoridad competente la información tributaria y su documentación de soporte; la segunda modalidad se encuentra contemplada en su Artículo 102-D- “Intercambio de Información Espontanea”, cuando la Sunat se agencie información de manera espontánea que considere de relevancia e interés para determinada autoridad podrá intercambiarla y por último la tercera modalidad consiste en el intercambio automático de información, por medio del cual la Sunat deberá enviar de manera periódica información tributaria a las distintas autoridades competentes, todo ello de acuerdo a los convenios internacionales establecidos, de acuerdo Artículo 102<sup>o</sup>-E.<sup>106</sup>

Por ello, la precisión de los datos y la información oportuna, tanto operativa, como de gestión, son necesarios para el éxito de un proyecto de esta naturaleza. El registro ordenado y confiable de los datos de los contribuyentes y de sus obligaciones es uno de los factores clave que inciden en la disminución de la elusión tributaria, aunando a ello un sistema informático robusto y áreas de sistemas especializados.

Ahora avocándonos a aquellos contribuyentes que se encuentran en el espacio territorial dentro del Marco de Aplicación de la Ley de Inversión en la Amazonia

---

<sup>105</sup> Plan Estratégico Anual. [ubicado el 10. V 2016] Obtenido en: <http://www.sat.gob.pe/transparenciav2/estrategico/descargar/PEI-20082010.pdf>

<sup>106</sup> Artículos 102<sup>o</sup>-C, 102<sup>o</sup>-D, 102<sup>o</sup>-E, del Decreto Supremo N°133-2013-EF, Texto Único Ordenado Del Código Tributario.

y la Ley de la Zona Franca y Comercial, es necesario reforzar las acciones de fiscalización haciendo uso de la discrecionalidad de la administración tributaria; dicha situación aplicada en aquellos sectores que existan mayores contribuyentes a los cuales se les ha otorgado algún determinado beneficio tributario; por lo cual la Sunat debe solicitar información de las operaciones comerciales que realiza el contribuyente con terceros y/o entidades financieras tanto nacionales como internacionales con las cuales haya existido alguna operación comercial, claro está que solicitará aquella información que tenga trascendencia tributaria a fin de calificar de manera objetiva el hecho imponible.

La región amazónica peruana comprende aquella área geológica de aproximadamente el 62% del territorio nacional, y la Ley N° 27037 – Ley de la Inversión en la Amazonia tiene como alcance dentro de su marco de aplicación los departamentos de Loreto, Madre De Dios, Ucayali, Amazonas y San Martín, así como algunos distritos y provincias de los departamentos de Ayacucho, Cajamarca, Cusco, Huánuco, Junín, Pasco, Puno, Huancavelica, La Libertad y Piura, es así que la ya citada norma otorga a los contribuyentes los siguientes beneficios como son, las exoneraciones del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, entre otros.

Asimismo, la Ley N° 27688 – Ley de la Zona Franca y Comercial, los contribuyentes que estén dentro del alcance de la presente norma gozan de beneficios tributarios, que al igual que los aplicados a la región amazónica se suman la Exoneración del Impuesto de Promoción Municipal, Exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo para el ingreso de mercancías, Exoneración del pago del Ad-Valorem del arancel de Aduanas, y la Exoneración de todo tributo del Gobierno Central, Regional y Municipal creado o por crearse.

Y de acuerdo a la normativa vigente mencionada es claro que en aquellas zonas se demuestra la existencia de múltiples beneficios tributarios los cuales pueden convertirse en canales que dan pie a la elusión tributaria, permitiendo que muchos contribuyentes, que comúnmente son más empresas que personas naturales; opten por inscribir su razón social en la selva para aprovechar las condiciones tributarias ya sea en la Amazonia o Zona Franca, sin operar realmente en la zona, usando la empresa como una simple fachada, por ello

estos beneficios solo están favoreciendo a un grupo muy reducido de la población siendo los principales beneficiados las grandes empresas, dejando de lado a los minoristas y la población en general.

Por ello una de las recomendaciones a fin de fortalecer las acciones de fiscalización es establecer convenios con las Municipalidades a fin que se pueda detectar este tipo de empresas, es decir, que exista un compromiso entre la entidad edil y la administración fiscal para que se realicen constantes supervisiones sobre que empresas tienen verdaderamente actividades comerciales en la zona, a fin que en su momento se les pueda otorgar la licencia de funcionamiento, licencias de edificación y habilitaciones urbanas y demás que son propias de la administración municipal.

Esta práctica elusiva surge como punto de algunas deficiencias de la Administración Fiscal lo que motiva el aprovechamiento por parte de los administrados en especial de las empresas multinacionales, las cuales muchas veces optan por dispersar la prestación de sus servicios y algún otro giro de su negocio hacia otros sectores liberados de aplicación de la norma, generando una suma importante de ingresos con la finalidad de obtener una reducción en la carga tributaria o eliminarla, ocasionando un visible perjuicio al estado y un desequilibrio entre los demás contribuyentes.

Por eso la aplicación de los beneficios tributarios a los contribuyentes de la Amazonia y de las Zonas Francas ha generado un comportamiento rentista de los administrados por lo cual la fiscalización por parte de la Sunat se torna más difícil, lo cual no genera mayor competitividad entre las empresas de la zona, generado situaciones como el contrabando de productos de diversa índole, como por ejemplo por la exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) e Impuesto General a las Ventas (IGV) a los combustibles en la zona selva, se tiene como consecuencia se provea de insumos baratos al narcotráfico, la minería ilegal y otras actividades ilegales.

Es así que para poder contrarrestar las actividades ilícitas y permitir una mejor competitividad, se deberá realizar acciones conjuntas de fiscalización entre entidades competentes como Sunat, Ministerio Público y Osinermig, a fin que

cada una desde sus funciones puedan establecer si determinadas empresas contribuyentes están cumpliendo con los requisitos necesarios para seguir operando y de ser el caso tomar las acciones punitivas y sancionadoras que correspondan a fin de evitar la continuidad de labores ilegales.

Debemos indicar que otro de los motivos principales que generan dificultad a la Administración Tributaria es que existen contribuyentes en la zonas exoneradas que realizan operaciones comerciales en el extranjero lo cual genera aún más rentabilidad para los administrados, siendo que los impuestos a pagar por los mismos son parciales o mínimos y en muchas ocasiones las rentas percibidas no son afectadas, siendo difícil determinar con exactitud el hecho imponible y la verdadera capacidad contributiva del administrado.

Es así que la Sunat deberá como primer paso identificar a aquellos contribuyentes que mantengan operaciones comerciales ya sea la venta o compra de bienes, y/o la prestación de servicios en el extranjero ya sean personas naturales o jurídicas, y como consecuencia de ello fortalecer el Intercambio de Información con las demás entidades internacionales o extranjeras encargadas de la Administración Fiscal a fin de obtener una mayor información acorde a la real capacidad contributiva del administrado y asegurar una aplicación efectiva de los tributos que al margen de la situación actual generan efectos perversos sobre la equidad y la competitividad.

Por ello se debe reforzar en la logística de la institución, es decir que para lograr un eficaz manejo de la información y teniendo en cuenta la magnitud de la información solicitada, se debe modernizar la forma de la gestión de datos, a fin de poder sintetizar, y separar la información y distribuirla a determinadas áreas especializadas para su respectivo análisis y protección necesaria para evitar el acceso de terceros a información exclusiva del contribuyente. En consecuencia, a ello los convenios tanto con las entidades especializadas del sector público y con las entidades internacionales permitirán tener un criterio más certero y poder prever los posibles fraudes por parte de los contribuyentes.

Y a fin actuar con plena objetividad se deberá realizar constantes inspecciones para identificar la condición o capacidad económica de los contribuyentes, todo

ello para poder verificar, con posterioridad a la aplicación del beneficio tributario que fue otorgado por ley, la veracidad en el cumplimiento de los requisitos exigidos.

Otro de los mecanismos es la constante supervisión de los contribuyentes, con la finalidad de tener datos objetivos del cumplimiento de ciertos requisitos que exige la administración, por lo cual aplicar acciones de fiscalización posterior al otorgamiento del beneficio, permite elevar la recaudación haciendo efectivo el cumplimiento de la carga tributaria, y que a lo largo de los periodos fiscales el administrado continúe cumpliendo de manera constante los requisitos exigidos para su otorgamiento.

Cabe indicar que el Intercambio de Información facilitará la fiscalización de los contribuyentes siempre que los mismos hayan realizado operaciones comerciales en el extranjero; de lo contrario si los administrados realizan operaciones a nivel interno o nacional lo que se deberá fortalecer es el mecanismo ya conocido como “cruce de información”.

Ahora bien, como ya hemos analizado en capítulos anteriores la Ley de La Promoción de la Inversión Amazónica fue emitida el 30 de diciembre de 1998 y la Ley de la Zona Franca y Comercial se emitió el 28 de marzo de 2002, siendo la finalidad de estas normas promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonia y Zonas Fronterizas, estableciéndose condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada; ya que en aquella época existían índices altos de pobreza, falta de empleo y escasas oportunidades comerciales que no incentivaban a las empresas privadas a realizar inversiones.

Por un lado se podría tomar como solución al problema la eliminación de dichas normas a fin evitar el uso indiscriminado de los beneficios tributarios, y que en muchos casos se ven beneficiados en su mayoría inversionistas privados constituyendo en aquellas zonas empresas de fachada o de “papel”, prestando sus servicios en zonas liberadas de beneficios tributarios obteniendo altos ingresos sin realizar verdaderas operaciones comerciales en las zonas a las cuales la ley tiene alcance; sin embargo optar por esta alternativa tendría consecuencias negativas; como por ejemplo desestabilizaría la economía de los

pobladores en aquellas zonas poniendo en riesgo el acceso a recursos y productos básicos del uso diario por el aumento de los costos; asimismo las micro y pequeñas empresas verían afectados sus ingresos que pudieran obtener, obligando a las mismas a suspender o cancelar sus labores comerciales, aunando a ello los conflictos sociales que podrían surgir.

Por esos motivos dejar sin efecto la normativa citada con la finalidad de erradicar las practicas elusivas daría pie a la generación de distintos conflictos; por tanto tomamos la postura que aquellas normas no deberían eliminarse, pero que a fin de evitar la elusión tributaria se fortalezca la facultad de fiscalización tomando como mecanismos el realizar convenios con las entidades de la administración fiscal a nivel internacional para la supervisión de aquellos contribuyentes que opten por realizar operaciones comerciales en el exterior, se establezcan acuerdos de cooperación entre las entidades municipales que se encuentren ubicadas en las zonas que estén dentro del marco de aplicación de los beneficios, a fin que se pueda detectar a aquellos contribuyentes que no generen rentas de operaciones realizadas en la zona, y asimismo exista un trabajo en conjunto con entidades como la Sunat, Ministerio Publico y Osinerming a fin de realizar supervisiones desde la competencia de cada institución y tomar las medidas correspondientes.

Y mencionar que si bien no tendrá un efecto inmediato, es la cultura tributaria, es decir, aquel conjunto de supuestos básicos de conducta de la población que asume lo que debe y no debe hacer en relación al pago de tributos al país, que resulta en un mayor o menor cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo que se debe concientizar actitudes, creencias y conductas que permitan el cumplimiento fiscal, por cuanto la educación fiscal debe enfocarse en romper con el circulo vicioso y hacer conciencia de que la tributación no es solo una obligación legal, sino un deber de cada persona ante la sociedad. Con ello el estado podrá cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común y proporcionar a la población los servicios básicos que ésta requiere, necesitando los recursos que provienen principalmente de los tributos pagados por los contribuyentes.

Finalmente, la elusión tributaria es un fenómeno complejo que tiene gran relación con el factor cultural, el cual está ligado con el sentido de relación que tiene el ciudadano con su Estado, ello va de la mano con la confianza y credibilidad del contribuyente al gobierno de turno, por lo que es imprescindible que se implementen políticas públicas que permitan la formación y sobre todo la concientización de los ciudadanos, a fin de que se comprenda la importancia de sus responsabilidades tributarias, así mismo se comprenda que los tributos son recursos que recauda el Estado en calidad de administrador y que serán redistribuidos a los diferentes órganos e instituciones públicas a fin de prestar servicios a la ciudadanía, tales como salud, educación, entre otros. En conclusión, un país con una sólida cultura tributaria representa un factor determinante para combatir los grandes males que aquejan a nuestro sistema tales como son la elución y la evasión tributaria, que solo desequilibran la realidad económica del país.

### **CONCLUSIONES**

- Determinamos que, de acuerdo a la información analizada, los mecanismos que deben reforzarse en el uso de la discrecionalidad en virtud de la facultad de fiscalización son la constante supervisión de los contribuyentes, el intercambio de información entre entidades fiscales internacionales, los convenios con las entidades municipales y el trabajo en conjunto con entidades públicas de acuerdo a su competencia como la misma Sunat, Ministerio Publico, Osinerming y demás instituciones afines.
- El procedimiento de fiscalización es aquel mediante el cual la administración tributaria – Sunat, comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, la cual incluye la obligación aduanera, igual que las obligaciones de carácter formal relacionadas a ellas. Siendo que este procedimiento inicia con la notificación al administrado con el primer requerimiento y finaliza con la Resolución de Determinación.
- La naturaleza de los beneficios tributaria es de carácter contributivo para con el estado, a fin de que este último preste los servicios básicos a la población; asimismo la coyuntura presente en la zona franca y la amazonia es la elusión tributaria por la cual los administrados se benefician de manera indebida por estas exoneraciones sin cumplir los requisitos exigidos por Ley, incentivando a la no competitividad de las empresas, incrementando las actividades de contrabando, ya sea de

insumos o combustibles sumando a ello se realizan acciones que benefician al narcotráfico y demás operaciones ilegales.

- Los beneficios otorgados por la Ley de Promoción de la Inversión Amazónica y la Ley de la Zona Franca Comercial, después del análisis realizado concluimos en que deberían mantenerse, a fin de preservar el equilibrio económico de los pobladores de las zonas a las cuales las normas tienen alcance, evitar el sobre costo de los recursos y productos básicos, contribuir con el desarrollo de las micro y pequeñas empresas e impedir la generación de conflictos sociales.
- Manteniéndose los beneficios tributarios otorgados por las normas citadas, se deberán aplicar los mecanismos propuestos a fin que se pueda contrarrestar las constantes prácticas elusivas de los contribuyentes, evitar el uso indiscriminado de los beneficios tributarios y la desnaturalización de las normas.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

### **Libros:**

1. ARANCIBIA CUEVA, Miguel. Código Tributario. Comentado y Concordado, Instituto de Investigación, El Pacífico, Lima, 2005.
2. ARÉVALO MOGOLLÓN, Jorge. Fiscalización y Procedimiento Contencioso Tributario, 1ª ed., Instituto Pacífico, 2010.
3. BALDEÓN GÜERE, Norma; ROQUE CABANILLAS, César; GARAYAR LLIMPE, Elvis. *Código Tributario comentado*, 1ª ed., Gaceta Jurídica, 2009.
4. CASSAGNE, Juan Carlos. *El Principio de legalidad y el Control Judicial de la discrecionalidad Administrativa*, 1ª ed., Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2009.
5. CASTRO GÁLVEZ, Luis. *Manual Práctico de Fiscalización Tributario*, 1ª ed., Instituto Pacífico, 2014.
6. COSSIO CARRASCO, Viviana. Criterios Jurisprudenciales en Materia Tributaria, 1ª ed., Gaceta Jurídica, Lima, 2008.
7. EFFIO PEREDA, Fernando; AGUILAR ESPINOZA, Henry. *Fiscalización Tributaria. ¿Cómo enfrentarla exitosamente?*, 1ª ed., Entrelíneas S.R.Ltda., Lima, 2008.
8. HERRERA MOLINA, Pedro, *La Exención Tributaria*, Editorial Colex, Madrid, 2002.
9. HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Comentarios al Código Tributario*, 4ª ed., Lima, Gaceta Jurídica, 2005.
10. MARTINEZ DE PISON, Juan, *Técnicas Desgravatorias y deber de contribuir*, Interamericana Española, Madrid, 2002.
11. MORALES MEJÍA, Jaime. *Tributario*, ECB Ediciones, Lima, 2012.
12. NIMA NIMA, Elizabeth. *Fiscalización tributaria. Enfoque Legal*, 1ª ed., Lima, Gaceta Jurídica, 2013.
13. PEREZ ARROYO, Diego. *Derecho Financiero Y Tributario. Parte General*, Editorial Civitas, Madrid.
14. RAMÓN FERNANDEZ, Tomás. *Discrecionalidad, Arbitrariedad y Control Jurisdiccional*, 1ª ed., Lima, Palestra Editores, 2006.
15. ROJO MARTINEZ, Pilar. "Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de tributos" en *Temas de Derecho Tributario y Derecho público*, Lima, Palestra Editores, 2006.

16. SPEYER WELLS, Paul, *La Elusión Fiscal*, Colombia, Universidad de los Andes, 2008.
17. TAVEIRA TORRES, Heleno. *Derecho Tributario y Derecho Privado-Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria*, 1era, Editorial Marcial Pons, Argentina, 2008.
18. VERA PAREDES, ISAÍAS. *Comentarios al Código Tributario. Estudio Concordado y actualizado. Jurisprudencia Vinculante. Nuevo Régimen de Gradualidad. Casos Prácticos*, 1ª ed., Lima, Asociación Interamericana del Derecho y la Contabilidad, 2007.
19. VIGNOLO CUEVA, Orlando. *Discrecionalidad y arbitrariedad administrativa*, 1ª ed., Lima, Palestra Editores, 2012.
20. UGALDE Rodrigo y GARCIA Jaime, *Elusión, Evasión y Planificación Tributaria*, 4ta ed., Chile, Editorial Legal Publisher, 2009.
21. ZAVALETA ALVARES, Michael, *Normas Anti elusión en materia Tributaria en Derecho Tributario Peruano y Español: un análisis comparado de problemas comunes*, 1era ed., Fondo Editorial, 2011.

#### **Obras Publicadas por una institución:**

22. SUNAT. "Glosario Tributario", IAAT, Lima, 1995.

#### **Recursos Electrónicos:**

23. APOYO CONSULTORÍA S.A. *Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación*, 2012 [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://www.academia.edu/12160043/MINISTERIO\\_DE\\_ECONOMIA\\_Y\\_FINANZAS\\_An%C3%A1lisis\\_de\\_las\\_Exoneraciones\\_e\\_Incentivos\\_Tributarios\\_y\\_Propuesta\\_de\\_Estrategia\\_para\\_su\\_Eliminaci%C3%B3n](http://www.academia.edu/12160043/MINISTERIO_DE_ECONOMIA_Y_FINANZAS_An%C3%A1lisis_de_las_Exoneraciones_e_Incentivos_Tributarios_y_Propuesta_de_Estrategia_para_su_Eliminaci%C3%B3n).
24. ASESOR EMPRESARIAL. *Plan contable General Empresarial. Aplicación por sectores. Empresas Amazonía y Selva*, 2012 [Ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG\\_AMAZ011/pcge\\_amazonia\\_selva\\_011.pdf](http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG_AMAZ011/pcge_amazonia_selva_011.pdf).
25. BRENES FERNANDEZ, Silvia. *Las Exoneraciones y Desgravaciones Tributarias a la Luz de los Principios Constitucionales*. [ubicado el 10. I. 2016], Obtenido en: <http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/19183/FCI-2004-8-fernandez.pdf?sequence=1.Pp.8>.
26. CAMACHO HUAMAN, Teodoro, *Análisis de los Efectos de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia*, [ubicado el 18.I 2016]. Obtenido en: [www.gestiopolis.com/efectos-promocion-inversion-amazonia-peruana-huanuco/](http://www.gestiopolis.com/efectos-promocion-inversion-amazonia-peruana-huanuco/).
27. CAMPANA, Yohnny. *¿Son efectivas las exoneraciones tributarias en la Selva? Una primera aproximación a la medición de su impacto en el bienestar de los hogares*, 2012 [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/2ABEC54BCDF80FD905257A1C0077FA17/\\$FILE/exoneraciones\\_selva.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/2ABEC54BCDF80FD905257A1C0077FA17/$FILE/exoneraciones_selva.pdf).
28. CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Resolución Técnica de la 35ª Asamblea General del CIAT sobre la función de fiscalización de la administración tributaria y el control de la evasión*.

- [ubicado el 19.VI 2016]. Obtenido en [http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=34](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=34).
29. CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Fortalecimiento de la capacidad de la Administración Tributaria (CIAT)*. [ubicado el 14.VI 2016]. Obtenido en [https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj5v6iqg8HNAhVHYiYKHVGXArYQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwebdms.ciat.org%2Faction.php%3Fkt\\_path\\_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D4714&usg=AFQjCNHivMofTn7jGSeCblAbZyGK2yXvUQ&bvm=bv.125596728,d.eWE](https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj5v6iqg8HNAhVHYiYKHVGXArYQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwebdms.ciat.org%2Faction.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D4714&usg=AFQjCNHivMofTn7jGSeCblAbZyGK2yXvUQ&bvm=bv.125596728,d.eWE).
  30. COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE LIMA, *Desarrollo del Procedimiento de Fiscalización Tributaria*, 2013 [ubicado el 10.V 2015]. Obtenido en: [http://www.ccpl.org.pe/downloads/Desarrollo\\_del\\_Procedimiento\\_de\\_Fiscalizacion\\_Tributaria.pdf](http://www.ccpl.org.pe/downloads/Desarrollo_del_Procedimiento_de_Fiscalizacion_Tributaria.pdf).
  31. DE LA VEGA REGIFO, Beatriz. *Discrecionalidad de la Administración Tributaria y el procedimiento de fiscalización*. [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: [www.ipdt.org/uploads/docs/01\\_Rev56\\_DeLaVega.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev56_DeLaVega.pdf).
  32. DIARIO PERÚ 21. *Amplían exoneración en la Selva*, 2012 [ubicado el 18.XI.2015]. Obtenido en: <http://peru21.pe/economia/amplian-exoneracion-selva-2106721>.
  33. ECHAIZ MORENO, Daniel. *La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma*. 2014. [ubicado el 10.V 2016]. Obtenido en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12567/13125>.
  34. EMPRESAS AMAZONIA Y SELVA. [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: [http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG\\_AMAZ011/pcge\\_amazonia\\_selva\\_011.pdf](http://www.asesorempresarial.com/libros/PCG_AMAZ011/pcge_amazonia_selva_011.pdf).
  35. FORO JURÍDICO. *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*, 2013 [ubicado el 18.XI.2015]. Obtenido en: [http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_7\\_desgravacion\\_tributaria.pdf](http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_7_desgravacion_tributaria.pdf).
  36. GALLARDO URRUTIA, Camila, *Aplicación del Procedimiento Administrativo a la Función Fiscalizadora*, 2014 [ubicado el 19.VI 2015]. Obtenido en: [http://repositorio.uchile.cl/tesis/uchile/2010/de-gallardo\\_c/pdfAmont/de-gallardo\\_c.pdf](http://repositorio.uchile.cl/tesis/uchile/2010/de-gallardo_c/pdfAmont/de-gallardo_c.pdf).
  37. GAMBA VALEGA, Cesar, *Breves Apuntes Sobre la Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, 215 [ubicado el 19.VI.2015]. Obtenido en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/03\\_Rev37\\_CGV.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev37_CGV.pdf).
  38. GARCOA NOVOA, Cesar, *La discrecionalidad en materia Tributaria*, 2015 [ubicado el 19.VI 2015]. Obtenido en: <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/4-la-discrecionalidad-en-materia-tributaria-cesar-garcia-novoa/file>.
  39. GONZALES ANGULO, Jorge. *Facultades de la Administración Tributaria en materia de determinación de tributos*. [ubicado el 8.V 2016]. Obtenido en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109637.pdf>.

40. INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE, *¿Conoce las nuevas implicancias al solicitar un plazo de prórroga durante una fiscalización?*, 2015 [ubicado el 12.V 2015]. Obtenido en: <http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/profe/plazofiscalizacion.pdf>.
41. INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE. *La Facultad de Fiscalización Tributaria*. [ubicado el 18.V 2016]. Obtenido en [www.caballerobustamante.com.pe](http://www.caballerobustamante.com.pe).
42. INFO REGIÓN. AGENCIA DE PRENSA AMBIENTAL. *Falta de Reglamentación de la norma legal impidió formación de Fondo de inversiones*, 2013 [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en: <http://www.inforegion.pe/5547/falta-de-reglamentacion-de-norma-legal-impidio-formacion-de-fondo-de-inversiones/>.
43. JACOBS, Arturo. *Directrices detalladas para la mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe*. [ubicado el 18.VI 2016]. Obtenido en [https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC\\_TaxBook\\_Entire%20Book%20-%20SPANISH.pdf](https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire%20Book%20-%20SPANISH.pdf).
44. *La reserva de ley y su aplicación al régimen tributario especial de la zona franca y zona comercial de Tacna*. [ubicado el 10. XI 2015]. Obtenido en: [http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/db62d2\\_02evaluaciondelimpactodelasexencionesfiscalesenlaactividadeconomicayenlageneraciondeempleo.pdf](http://www.uca.edu.sv/deptos/economia/media/archivo/db62d2_02evaluaciondelimpactodelasexencionesfiscalesenlaactividadeconomicayenlageneraciondeempleo.pdf).
45. LARA BERRIOS, Bernardo, *Hacienda Pública y el Derecho Tributario*, 2011 [ubicado el 12.V 2015]. Obtenido en: [http://campusvirtual.hacienda.go.cr/\\_Recursos/Global/Recurso0000248/EI%20Derecho%20Tributario-EI%20Tributo.pdf](http://campusvirtual.hacienda.go.cr/_Recursos/Global/Recurso0000248/EI%20Derecho%20Tributario-EI%20Tributo.pdf).
46. LADRON DE GUEVARA, Patricia, *Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su implementación en el Perú*. 2011. [ubicado el 10. VI 2016] Obtenido en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/viewFile/12587/13144>.
47. LILA IWASAKI, María. *Informativo Reflexión Democrática. Análisis de la Permanencia de Exoneraciones en algunas circunscripciones de la Selva*. [ubicado el 10. VI 2016] Obtenido en: <http://www.reflexiondemocratica.org.pe/documentos/informativo107.pdf>.
48. LICONA VITE, Cecilia, *Estudios sobre la Evasión y Elusión Fiscal en México*. 2011. [ubicado el 10. VI 2016] Obtenido en: [https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiZkYCesazNAhVKgiYKHY8WAUwQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww5.diputados.gob.mx%2Findex.php%2Fesl%2Fcontent%2Fdownload%2F18386%2F92637%2Ffile%2Fevasion%2520y%2520elusion%2520fiscal1.pdf&usg=AFQjCNEjIDers3HG5qnoJS7SbC\\_ggyW40Q&bvm=bv.124272578,d.eWE](https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiZkYCesazNAhVKgiYKHY8WAUwQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww5.diputados.gob.mx%2Findex.php%2Fesl%2Fcontent%2Fdownload%2F18386%2F92637%2Ffile%2Fevasion%2520y%2520elusion%2520fiscal1.pdf&usg=AFQjCNEjIDers3HG5qnoJS7SbC_ggyW40Q&bvm=bv.124272578,d.eWE).
49. LLAUCE COTRINA, William; SOTELO MARTICORENA, Antonela. *Efectos Tributarios que generó la Aplicación de la Ley de promoción de la Inversión de la Amazonía (27037) en la Región de Loreto*, 2012 [ubicado el 18.XI 2015]. Obtenido en:

- [http://investigacion.contabilidad.unmsm.edu.pe/2014/file/CONECOOF\\_2013\\_Huaraz/Trabajos\\_de\\_Investigacion0003.pdf](http://investigacion.contabilidad.unmsm.edu.pe/2014/file/CONECOOF_2013_Huaraz/Trabajos_de_Investigacion0003.pdf).
50. MAHALUF PINTO, Luis. *Alcances y Limites de la Discrecionalidad*, 2012 [ubicado el 12.V 2015]. Obtenido en: <http://www.upv.cl/admision/pdf/7.%20Luis%20Felipe%20Mahaluf.pdf>.
  51. MARTIN CARNEIRO, Ronald, *Facultad y Limites de la Función Fiscalizadora*, 2015 [ubicado el 12.V 2015]. Obtenido en: <http://www.veraparedes.org/informativos/2daOctubre2009/tributario.pdf>.
  52. MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS, *Análisis de Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación*, 2012 [ubicado el 10. XI 2015]. Obtenido en: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/D6A37B725698329E05257A2ABA8A/\\$FILE/Anali\\_incent\\_exoner\\_tribut\\_2.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/D6A37B725698329E05257A2ABA8A/$FILE/Anali_incent_exoner_tribut_2.pdf).
  53. MIRAMONTES SOTO, Héctor. *Los Beneficios Tributarios frente a la Capacidad Contributiva*, 2012 [ubicado el 15.XI. 2012]. Obtenido en: [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2010\\_183-A15.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2010_183-A15.pdf).
  54. MONTENEGRO SÁNCHEZ, Carlos. *Beneficios Tributarios*. Instituto Peruano de Economía, 2012 [ubicado el 10. XI 2015]. Obtenido en: [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2010\\_183-A15.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2010_183-A15.pdf).
  55. MUÑOZ NAJAR BUSTAMENTE, Mauricio, *La discrecionalidad Administrativa en el Código Tributario Peruano*, 2012 [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98\\_24\\_CT19-20\\_MMNB.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98_24_CT19-20_MMNB.pdf).
  56. NAJAR BUSTAMENTE, Mauricio, *La discrecionalidad Administrativa en el Código Tributario Peruano*, 2012 [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98\\_24\\_CT19-20\\_MMNB.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98_24_CT19-20_MMNB.pdf).
  57. PLAN ESTRATÉGICO ANUAL. [ubicado el 10. V 2016] Obtenido en: <http://www.sat.gob.pe/transparenciav2/estrategico/descargar/PEI-20082010.pdf>.
  58. PINZON, Enrique, *Las Zonas Francas con beneficios tributarios generan productos para el mercado nacional*, [ubicado el 15.XI.12]. Obtenido en: <http://revistas.utadeo.edu.co/index.php/RAI/article/view/894>.
  59. PONCE DE LEON, Francisco. *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*, 2012 [ubicado el 10. XI 2015], Obtenido en: [http://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_7desgravacion\\_tributaria.pdf](http://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_7desgravacion_tributaria.pdf).
  60. Programa de Gobernabilidad y Gestión. *Buenas Prácticas de las Administraciones Tributarias Municipales*. [ubicado el 10. V 2016] Obtenido en: [http://www.gobernabilidad.org.pe/buen\\_gobierno/galleries/137075549\\_011-Buenas%20Practicasen%20lasAdministracionesTributariasMunicipales.pdf](http://www.gobernabilidad.org.pe/buen_gobierno/galleries/137075549_011-Buenas%20Practicasen%20lasAdministracionesTributariasMunicipales.pdf)
  61. ROCHA GOMEZ, Denis, *Discrecionalidad administrativa de la Administración Tributaria*, 2012 [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: <http://bb9.ulacit.ac.cr/tesinas/Publicaciones/038242.pdf>.
  62. RODRIGUEZ ARANA MUÑOZ, Jaime, *Discrecionalidad y motivación del acto administrativo en la ley española de procedimiento administrativo*, 2010 [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5085090.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5085090.pdf).

63. SCHULTZ FIGUEROA, Robert. *Elusión Tributaria desde el punto de vista de la legislación extranjera*, 2012 [ubicado el 15.IX 2015]. Obtenido en: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/112912>.
64. SOLORZANO TAPIA, Dulio. *La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú*. [ubicado el 18.V 2016]. Obtenido en [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/03959836C65E2E5805257C120081DB15/\\$FILE/cultura\\_tributaria\\_dulio\\_solorzano.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/03959836C65E2E5805257C120081DB15/$FILE/cultura_tributaria_dulio_solorzano.pdf).
65. STAFF PROFESIONAL. *Pronunciamentos SUNAT. Seleccionados y ordenados cronológicamente y temáticamente*. [ubicado el 10. VI 2016] Obtenido en: [http://www.asesoresempresarial.com/libros/PRSUNAT\\_LV\\_10/pron\\_SUNAT\\_Cap1.pdf](http://www.asesoresempresarial.com/libros/PRSUNAT_LV_10/pron_SUNAT_Cap1.pdf).
66. VALDIVIA SOTO, Miguel, *Administración Tributaria*, 2012 [ubicado el 19.VI 2015]. Obtenido en: [https://presys-proesad.upeu.edu.pe/materiales/CON-0714-0306\\_1363819423.pdf](https://presys-proesad.upeu.edu.pe/materiales/CON-0714-0306_1363819423.pdf).
67. TURNER OLEA, Guillermo. *Discrecionalidad en la Persecución de la Elusión Tributaria*, 2010 [ubicado el 15.IX 2015]. Obtenido en: <http://www.latercera.com/noticia/opinion/editorial/2014/03/894-571181-9-discrecionalidad-en-la-persecucion-de-la-elusion-tributaria.shtml>.
68. ZEGARRA VILCHES, Juan, *Apuntes para la Elaboración de un Concepto de Fiscalización Tributaria en el Perú*, 2013 [ubicado el 19.VI.2015]. Obtenido en: <http://www.zyaabogados.com/admin/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>.
69. VILLANUEVA BARRON, Clara, *Los Beneficios Tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros*. 2011, [ubicado el 10. XI 2015], Obtenido en: [http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_12813\\_62051.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_12813_62051.pdf).
70. VILLEGAS LEVANO, César, *Facultades Discrecionales de la administración tributaria*, 2011 [ubicado el 12.V 2015]. Obtenido en: [http://www.derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion\\_6/articulos/1\\_Administracion\\_tributaria\\_VS\\_derechos\\_fundamentales\\_de\\_la\\_persona.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_6/articulos/1_Administracion_tributaria_VS_derechos_fundamentales_de_la_persona.pdf).
71. VILLEGAS LEBANO, Cesar. *Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria*. [ubicado el 15.VI 2015]. Obtenido en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5278269.pdf>.
72. WHITTEMBURY ESPARZA, José, *Las Zonas Francas y su Tratamiento en las Estadísticas de Comercio Exterior en los Países de la Comunidad Andina*, 2011 [ubicado el 19.XI 2015]. Obtenido el: [intranet.comunidadandina.org/.../SG\\_REG\\_ECE\\_XIV\\_dt%203.doc](http://intranet.comunidadandina.org/.../SG_REG_ECE_XIV_dt%203.doc)

### **Referencia a una Jurisprudencia:**

73. Constitución Política del Perú de 1993.
74. Decreto Supremo N° 207-2012-EF de fecha 13 de octubre de 1999.
75. Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario.
76. Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200, de fecha 14 de junio de 2007.
77. Ley de Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía - Ley N°27037, emitida el 30 de diciembre de 1998.

78. Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía - Decreto Supremo N° 103-99-EF, emitido el 26 de junio de 1999.
79. RTF N° 9515-5-2004, de fecha 24 de mayo de 2004.
80. Sentencia del Tribunal Fiscal N°05288-2-2002.