



Universidad
Inca Garcilaso de la Vega

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS

**ANALISIS Y CONCLUSIONES DE LOS REPAROS TRIBUTARIOS
DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LA EMPRESA “ENVASES
ESPECIALES PERU S.A.C” PERIODO 2015-2016 (EN REFERENCIA
A SUS GASTOS CON VINCULADAS DEL EXTERIOR Y CON SU
CASA MATRIZ)**

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el título profesional de Abogado

AUTOR

Garrido Huaman Elvira Graciela Emma

ASESOR

Mg. Baldeón Carbajal Jose Antonio

Lima, octubre 2023

reparos tributarios

INFORME DE ORIGINALIDAD

25%

INDICE DE SIMILITUD

24%

FUENTES DE INTERNET

5%

PUBLICACIONES

15%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	2%
2	riuma.uma.es Fuente de Internet	2%
3	idoc.pub Fuente de Internet	1%
4	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	1%
5	iat.sunat.gob.pe Fuente de Internet	1%
6	doi.org Fuente de Internet	1%
7	es.wikipedia.org Fuente de Internet	1%
8	qdoc.tips Fuente de Internet	1%
9	dataonline.gacetajuridica.com.pe Fuente de Internet	

DEDICATORIA

A DIOS Todopoderoso que con su amor me ha guiada a través de los años y a mi familia que siempre se alegra con mis alegrías y me ha levantado en los momentos más difíciles.



RESUMEN

La erosión en la base de impuestos en las compañías es un gran riesgo que mina los ingresos de los gobiernos que recaudan los impuestos.

Las compañías normalmente paran de pagar los impuestos utilizando mecanismos para evitar los impuestos.

Es totalmente conocido por las Administraciones de Impuestos en el mundo que hay varias formas diferentes de evadir los pagos de impuestos usando comportamientos perniciosos, por lo cual estas administraciones han tenido que regular sus leyes de impuestos para prohibir estas prácticas dañinas.

Es de observar que en el Perú algunas compañías transnacionales han abrazado estas praxis dentro de sus planeamientos financieros (años fiscales 2015-2016), esta situación ha causado que el gobierno peruano tome importantes medidas fiscales, sin embargo, estas medidas no corrigen el problema totalmente.

Las medidas dadas por leyes son aún muy débiles, nuestras políticas de impuestos podrían mejorar año a año, a fin de lograr el objetivo, el de incrementar la recaudación de impuestos.

Hay un gran camino por recorrer, estamos empezando la travesía para convertirnos en un país modelo con todas las recomendaciones de la OCDE adjuntas en nuestra legislación. Ahora estamos dando nuestros primeros pasos, esperemos sean muchos más.

Palabras claves: impuestos, evadir, pernicioso, legislación y recomendaciones

**ANALYSIS AND CONCLUSIONS OF TAX OBJECTIONS OF THE INCOME TAX
FROM THE COMPANY “ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C” TAX PERIODS
2015-1016 (IN REFERENCE TO ITS EXPENSES WITH FOREIGN RELATED
COMPANIES AND ITS HEAD OFFICE)**

ABSTRAC

The erosion of the tax base in companies is a great risk that undermines the revenues of governments, who collects the taxes.

The companies normally stop paying them using in this case financial mechanism, to avoid the payments.

It is already known by Tax Administrators of the world that are some different ways to evade the payments of taxes using pernicious behaviors, for which these Administrations have had to regulate their tax laws to forbid or to minimize these harmful practices.

It should be noted that in Perou some transnational companies have embraced this praxis within their financial planning (fiscal years 2015-2016), this situation has caused that Peruvian government take important fiscal measures, however they do not correct it totally.

The measures given by law are still very weak, our tax policies should improve year by year, in order to achieve the goal, that is to increase the tax collection.

There is a long way to go, we are beginning the journey to become a model country with all the recommendations of OCDE attached in our legislation. Now we are giving our first steps, let's hope there are many.

Keyword: taxes, avoid, harmful, legislation and recommendations.

INDICE GENERAL

DEDICATORIA	2
RESUMEN	3
ABSTRACT	4
INDICE GENERAL	5-6
INTRODUCCION	7-8
CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	
1.1 Alcance del Problema	9
1.2 Explicación introductoria	9-10
1.3 Situación problemática	10-11
CAPITULO 2 : MARCO TEORICO DE LA INVESTIGACION	
2. Marco histórico	12
2.1 Conceptos	12
2.1.1 Precios de Transferencia	13
2.1.2 Precios Arm's Length	13-14
2.1.3 Informes de la OCDE	14
BEST EROSION AND PROFIT SHIFTING por sus siglas BEPS	
2.1.4 Antecedentes	14-15
2.1.5 Acciones BEPS	15
2.2. BASES TEORICAS	15
2.2.1 Potestad Tributaria	15
2.2.2 Limites al ejercicio de la Potestad Tributaria	16
2.2.2.1 Principios constitucionales aplicables a la deducción de los GASTOS	16-17
Deducción de los Gastos (Intragrupa) – Ley del Impuesto a la Renta	
2.2.3 Principio de Causalidad	18
2.2.4 Principio de Razonabilidad y Proporcionalidad	18
2.2.5 Principio de verdad material	18-19
Deducción de los Gastos Financieros – Ley del Impuesto a la Renta	
2.2.6 Concepto de Subcapitalización	19
2.3. MARCO NORMATIVO	19
2.3.1 GASTOS INTRAGRUPA	19
2.3.1.1 Principio de la primacía de la realidad de los hechos	20
2.3.1.2 Fehaciencia de las operaciones	20
2.3.1.3 Jurisprudencia – Resoluciones de Tribunal Fiscal	20
ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO por sus siglas OCDE	
2.3.1.4 Acción 13 BEPS	21-22
2.3.2 GASTOS FINANCIEROS	22
2.3.2.1 Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y modificaciones	22-23
2.3.2.2 Acción 4 BEPS	23-24

CAPITULO III: ANALISIS DE LOS REPAROS TRIBUTARIOS DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESA “ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C”	25-26
3.1 DETALLE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS 2015 – 2016	26
3.2 Gastos Intragrupo incurridos en los periodos 2015 y 2016	27
3.3 Gastos Financieros incurridos en los periodos 2015 y 2016	27-28
3.4 Efectos en la determinación del Impuesto a la Renta	28-29
CONCLUSIONES	30
RECOMENDACIONES	31
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	32



INTRODUCCIÓN

En los tiempos actuales que vivimos, donde la tecnología ha inundado cada aspecto de nuestras vidas, los negocios no son ajenos a ella, es una necesidad a todo nivel, así como el empresarial tanto a nivel local como internacional, ya que nos acorta distancia y tiempo.

Las comunicaciones juegan un papel trascendental en el desenvolvimiento de las empresas, los negocios ya no son como eran hace 20 o 30 años, que para comunicarse entre si tomaba mas tiempo que ahora, ya que en estos tiempos solo necesitamos hacer un clic y tenemos todo en nuestra bandeja de entrada del correo, en nuestros teléfonos y en nuestras computadoras personales.

En igual magnitud vemos como los servicios son ofrecidos, las mercaderías son vendidas y todo a una gran velocidad, llegando de manera eficiente llega a su destino.

Las empresas subsidiarias (domiciliadas en el Perú) que tienen su matriz en países europeos, o de otro continente, inclusive en el mismo continente, definitivamente tienen que interactuar con sus pares (vinculadas), en diversas operaciones intercompañías, que bien pueden ocasionar gastos o ingresos entre ellas, todo esto es normal en un mundo globalizado y en el entorno tecnológico, de comercio electrónico y digital.

Estas operaciones intercompañías, muchas veces se pueden tornar sumamente necesarias por la facilidad de conseguir los servicios y/o bienes, sin embargo ¿Quién controla si esta correctamente calculado lo que se facturan entre ellas?, ¿y que documentación formaría parte de los sustentos y soportes en los que descansa dichos gastos? ¿Sería necesario elaborar informes explicativos punto por punto, contar con contratos que puedan ser verificables, actas de trabajos, proporcionar pagos en efectivo o con cheque, abonos en cuenta, depósitos, etc ¿

Queda otra pregunta en el tintero ¿Se ha hecho un uso inadecuado de estos gastos?

Es propicio echar un vistazo a las indicaciones proporcionadas por la OCDE, la conocida Acción BEPS 13, la que nos señala que las empresas subsidiarias deben contar con todos los sustentos, es importante tener en cuenta este tema para poder deducir los gastos, de otra forma serán reparados para efectos del impuesto a la Renta.

Por otra parte, también tenemos a los gastos financieros, específicamente gastos por intereses financieros y la diferencia de cambio, que provienen de préstamos o créditos entre vinculadas

y con la casa matriz, ¿Qué se gana realizando estas operaciones? ¿Por qué no recurren a terceros no vinculados, tal como las entidades financieras, para gestionar un préstamo?

Si bien es cierto puede darse que las empresas subsidiarias se relacionen con sus pares y con su casa matriz a efectos de solicitar préstamos o créditos para hacer frente a inversiones o pagos corrientes, es poco probable que esto suceda, no es frecuente.

Por ello, nos preguntamos ¿Cuál es la necesidad de que la empresa se endeude?, ¿es que no puede asumir sus gastos y desembolsos corrientes, o a invertido?

Si no se puede señalar cual ha sido la necesidad, es muy probable que estemos ante un comportamiento nocivo, que debe ser frenado.

Cabe señalar que la acción 4 de BEPS señala los límites a las deducciones por gastos financieros, este límite consiste en aplicar un ratio fijo, los estados no deben sobrepasar el importe resultante de la aplicación.

En resumen, vemos que cuando los estados miembros y no miembros de la OCDE aplican las acciones BEPS (acción 13 y acción 4) de acuerdo con su necesidad, y los adhieren a la normativa local, los contribuyentes se alinean a mantener un comportamiento deseado y forzado.

Estas medidas se adoptaron en los periodos posteriores a los ejercicios 2015 y 2016 periodo de análisis del trabajo de investigación.

CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Alcance del presente trabajo

El análisis del presente trabajo es realizado bajo el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta (Texto Único Ordenado TUO, Decreto Supremo N°174-2004-EF):

- Artículo 32°-A del Impuesto a la Renta, antes de las modificaciones realizadas del año 2017 (**Gastos Intragrupo**).
- Artículo 37° inciso a), antes de las modificaciones del año 2021 (**Gastos Financieros**).

Cabe señalar que el presente trabajo tratará el análisis de los gastos intragrupo y gastos financieros anteriores al ejercicio 2017.

1.2 Explicación introductoria

La empresa ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C es una empresa domiciliada en el país, subsidiaria de SPECIAL PACKAGES SWITZERLAND, empresa suiza (matriz), que tiene vinculación con otras empresas del exterior que también son subsidiarias de la matriz (sus pares de Envases Especiales en otros países). El giro económico de la empresa a analizar es la comercialización de envases, equipos, partes y componentes, accesorios y repuestos.

La empresa ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C se desenvuelve en el entorno de los Precios de Transferencia, es decir que todas sus transacciones realizadas son entre empresas relacionadas (llámese matriz, subsidiaria, vinculadas), por lo que estas operaciones se dan con precios o valores pactados a los cuales se transfieren los bienes, servicios y/o intangibles. Estas operaciones deben ser reguladas a valor de mercado de acuerdo con lo señalado en la ley del Impuesto a la Renta (LIR).

Actualmente en lo que concierne a los Gastos Intragrupo, ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C, como empresa peruana que tiene vinculación con empresas del exterior está obligada por normativa peruana, de acuerdo al Decreto Legislativo N° 1312 (con el fin de que el servicio prestado proporcione valor económico o comercial para el destinatario del servicio, mejorando o manteniendo su posición comercial, lo que ocurre si las partes independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio, ejecutándolas por si mismas o a través de un tercero) y presentar las Declaraciones juradas informativas tales como Reporte local, Reporte maestro y Reporte país por país alineándose a la documentación comprobatoria señalada en la acción 13 del Plan BEPS (Base erosión and Profit Shifting) dado por la OCDE (Organización para la cooperación y desarrollo económico).

En lo referente a los Gastos Financieros, el gobierno peruano ha contemplado en la normativa que la deducción de los intereses financieros entre empresas vinculadas se dé gradualmente, para esto ha realizado modificaciones (límites) desde el año 2019 hasta el año 2021, siguiendo las indicaciones dadas por la OCDE en la acción 4 beps.

EXPLICACIÓN DE LOS GASTOS INTRAGRUPPO Y GASTOS FINANCIEROS

Dentro del contexto de las operaciones entre empresas vinculadas se generan una diversidad de gastos, entre ellos los gastos Intragrupo y los gastos Financieros.

Los Gastos Intragrupo son aquellos gastos generados por las actividades comunes tales como: comerciales, administrativas, financieras, contables, y de diversa índole, que se dan entre las empresas vinculadas, estos gastos no pueden fijarse a valores de mercado, a pesar de encontrarse en el en contexto de Precios de Transferencia.

Asimismo, los Gastos financieros (intereses y diferencia de cambio) se generan por préstamos o créditos con instituciones financieras vinculadas con la matriz, por lo que debería tener un tratamiento diferenciado.

1.3 Situación problemática

Los Gastos Intragrupo y los Gastos Financieros son gastos se dan entre empresas vinculadas y la matriz.

En su entorno normal, estos gastos deberían tener como finalidad hacer más eficientes y efectivas las operaciones intragrupo y con la propia matriz, esa debería ser su finalidad única.

Los Gastos Intragrupo comprende una gran gama de servicios diversos entre ellos tenemos de investigación y desarrollo, de fabricación y producción, de venta, distribución y comercialización, transacciones financieras, seguros y reaseguros, servicios de alta dirección, de contabilidad y auditoría, recursos humanos, comunicaciones, tecnología de la información, comunicación, servicios jurídicos, marketing, administración, etc.

Por otra parte, tenemos los Gastos Financieros (intereses y diferencia de cambio) en los que la matriz consigue créditos a su subsidiaria, a fin de que ésta se financie compras e inversiones importantes que por su propia cuenta (la subsidiaria), no podría conseguir.

Desafortunadamente, es de práctica común que las empresas locales vinculadas a una matriz generen gastos Inter compañías de las cuales no se tiene ningún control ni filtro, y por consiguiente no se pueda dilucidar su existencia real.

Igualmente suele darse en el caso de los gastos financieros, siendo la matriz quien esta normalmente involucrada en las operaciones, esta participa en conseguir el crédito del exterior a su subsidiaria, sin poder saber si este crédito es real o no.

Es de indicar que las administraciones tributarias internacionales tienen este problema, y el Perú no es la excepción.

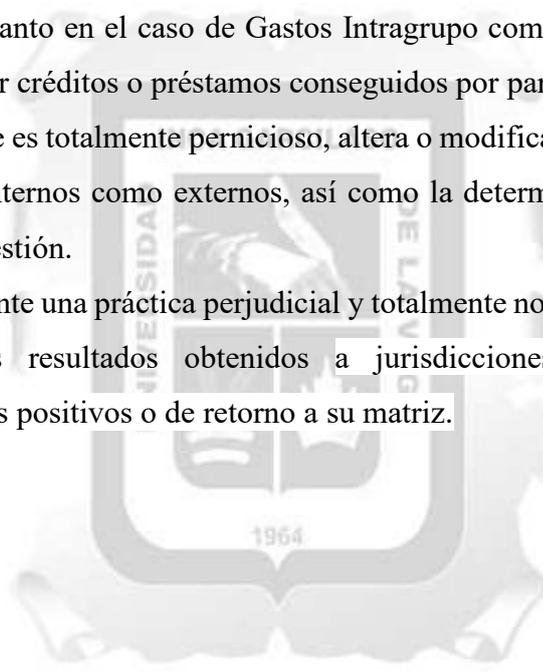
Cabe resaltar, que todos estos gastos (intragruppo y financieros) son contabilizados y declarados en los Estados Financieros anuales, y asimismo declarados para fines tributarios ante las Administraciones tributarias locales de cada una de las empresas en cada país.

Normalmente las empresas como Grupo Económico Global por medio de la Planificación Fiscal Internacional pueden “planificar” los gastos Inter compañías, a fin de inflarlos, distorsionarlos o lo que es peor producir gastos inexistentes.

Esta planificación se da tanto en el caso de Gastos Intragruppo como en el caso de los Gastos Financieros generados por créditos o préstamos conseguidos por parte de la matriz.

Este comportamiento, que es totalmente pernicioso, altera o modifica los Informes Financieros para los usuarios tanto internos como externos, así como la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio en cuestión.

Evidentemente estamos ante una práctica perjudicial y totalmente nociva, ya que se trata de una forma de trasladar los resultados obtenidos a jurisdicciones tributarias que tienen procedimientos tributarios positivos o de retorno a su matriz.



CAPÍTULO 2: MARCO TEORICO DE LA INVESTIGACION

2. MARCO HISTORICO

Los Gastos intragrupo y los Gastos financieros (intereses) analizados en la presente tesis, es de señalar que éstos se dan en el entorno de empresas vinculadas (matriz, subsidiaria, filial, etc) cuyas transacciones son reguladas según la metodología de Precios de Transferencia.

Dada la importancia de los Precios de Transferencia, se hace necesario conocer del tema, ¿cómo es que aparece este concepto y metodología? y en consecuencia porqué se decide hacer obligatorio que las empresas relacionadas llámense matriz, subsidiarias, filiales o vinculadas deban presentar ante sus Administraciones Tributarias los llamados “Estudios de los Precios de Transferencia”.

Por otra parte, tenemos al organismo internacional llamado OCDE (ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO) creada con la finalidad de promover políticas para mejorar el bienestar social y económico de la población mundial, es así como la OCDE trabaja de la mano con los gobiernos (países miembros) en diversos temas, uno de ellos indudablemente es el de impuestos.

Con el transcurrir de los años, la OCDE ha diseñado disposiciones para mejorar la relación de los patrones de imposición del exterior, con la finalidad de hacer transparente el entorno fiscal, para tal fin fueron publicados en el año 2015 el paquete BEPS de la OCDE/G20 en el que se abordan 15 Acciones BEPS.

Estas Acciones BEPS buscan corregir lagunas y disparidades normativas en los sistemas tributarios internacionales, con la finalidad de evitar que las empresas internacionales utilicen estrategias de planificación tributaria para disminuir sus bases imponibles, trasladar sus utilidades a jurisdicciones de baja o nula imposición.

En lo que concierne al contexto local, la normativa peruana paulatinamente ha ido tomando las recomendaciones e indicaciones señaladas en la Acciones BEPS.

El Perú desde el año 2018 se encuentra avanzando en su camino a su adhesión a la OCDE, en este año 2023 el país se encuentra encaminado a este fin, para lo cual debe de cumplir con una serie de instrumentos legales entre ellos: acuerdos internacionales, decisiones, recomendaciones y declaraciones.

2.1 CONCEPTOS

En este trabajo de investigación se desarrollan varios conceptos que es necesario explicar detenidamente para mayor comprensión del lector, a continuación, los conceptos:

2.1.1 Precios de Transferencia

Son los valores pactados por empresas vinculadas para transferirse entre ellas bienes, servicios o derechos. Estos precios son pertinentes en la esfera tributaria, ya que cuando se pactan los precios, puede que éstos no se realicen en las mismas condiciones que se harían entre empresas que no tienen ningún tipo de vinculación.

Es frecuente ver en este tipo de transacciones con precios pactados entre empresas vinculadas a nivel internacional e inclusive a nivel local, donde no se utilizan las reglas de una economía de mercado (ley de la oferta y la demanda), por lo que resulta necesario introducir regulaciones a fin de que los gobiernos no se vean perjudicados en la recaudación de los impuestos.

¿Pero, como se verían afectados los países con la recaudación de impuestos?

La segmentación de los negocios en entidades separadas y normalmente ubicadas en diferentes jurisdicciones ha contribuido que las ganancias obtenidas por los grupos empresariales sean gravadas en ubicaciones diferentes (diferentes países), como consecuencia de la globalización.

Existe la eventualidad que estos grupos empresariales de manera voluntaria o involuntaria puedan transferir utilidades de una jurisdicción a otra y utilizar la baja o nula imposición en una localidad, a fin de beneficiarse como grupo, por ello la importancia de que cada país lleve las reglas del juego de manera transparente, fijando precios en las transacciones entre empresas regidas por regulaciones claras y precisas.

2.1.2 El principio Arm's Length

El principio arm's length o brazo extendido, es también llamado de Principio de Plena Competencia. La OCDE ha determinado que el principio arm's length aplica cuando dos compañías tienen relaciones empresariales que se diferencian de las empresas independientes, se darían entonces beneficios que no se podrían obtener si no existiera vinculación entre ellas, debería ser sometida a ser gravadas.

Explicando lo señalado anteriormente, tenemos que el Principio de Plena Competencia o Arm's Length aplica en un mercado competitivo, y que, para poder verificar la aplicación de este principio, debemos obtener una respuesta a la siguiente pregunta ¿en operaciones con partes

relacionadas (llámese operaciones entre empresas vinculadas), que hubiera hecho un tercero independiente?

El principio de plena competencia es un principio acordado por diversos países que integran la OCDE, es utilizado por las administraciones tributarias y está definido en el artículo 9° de la Convención del Modelo Tributario de la OCDE, pretendiéndose uniformar la respuesta a los problemas de fiscalización y disponer de unos precios de transacción estándares.

¿En definitiva qué es lo que pretende el Principio Arm's Length?

Su propósito es tratar a las empresas internacionales como si operaran como empresas independientes, tomando como punto de partida operaciones comparables con el objeto de hacer ajustes, si estos fueran necesarios.

2.1.3 Informes de la OCDE sobre Precios de Transferencia de los años 1979 y 1984

Con fecha anterior al año 1979 no disponían de pautas para aplicar las disposiciones referentes a precios de transferencia. Sin embargo, debido al incremento de empresas del exterior y de las operaciones entre éstas, los estados que integran la OCDE creyeron oportuno dar sus propias directrices para sus propios entes tributarias sobre cómo abordar los precios de transferencia.

Ya en 1979 el Grupo de Trabajo N° 6 un subgrupo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE realizó un informe al final de la década de los años sesenta. El informe OCDE de 1979 *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* no propuso un estándar sino describir procedimientos y medidas que se aceptan tributariamente, determinándose los precios de transferencia.

Por otra parte, en el año 1984 OCDE emitió un segundo informe que comprendió tres temas: el procedimiento de los acuerdos mutuos, los precios de transferencia en el sector bancario, y la imputación de los costos de la administración central.

Cabe señalar que el Informe del año 1979 fue incluido en una recomendación del Consejo de ministros de la OCDE hecha para los gobiernos de los países miembros. El hecho de que este informe haya sido adoptado sin formular ninguna reserva le otorga un alto grado de autoridad.

BEST EROSION AND PROFIT SHIFTING por sus siglas BEPS

2.1.4 Antecedentes

BEPS del inglés Base Erosion and Profit Shifting, en español “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios”, este término indica las estrategias de planificación fiscal que utilizan las empresas multinacionales para sacar provecho de las lagunas e inconsistencias fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de baja o nula imposición.

¿Cómo surge?

Inicialmente las instituciones internacionales como la OCDE se ocuparon de corregir temas de doble imposición internacional, pero la crisis fiscal derivada de la crisis económica del 2008 y la creciente erosión de las bases imponibles han llevado a desviar la atención de evitar la doble imposición hacia la disminución intencionada no ilegal de la imposición sobre las rentas y los patrimonios internacionales, tomando ventaja del del tratamiento fiscal desigual entre las distintas jurisdicciones fiscales y el uso de diagrama de planificación fiscal que puede llegar a ser agresiva o abusiva.

Los países parte que conforman G-20 reconocieron el problema que enfrentan los países con respecto a la erosión de la base impositiva y la recolocación de utilidades, interesándose en el estudio que realizaba la OCDE.

En el año 2012 en México el G-20 encomendó a la OCDE un reporte sobre los avances alcanzados para la reunión a celebrarse en el mes de febrero 2013, así surge BEPS teniendo como primer reporte preparado titulado “Addressing Base Erosion and Profit Shifting.

Posteriormente, este plan BEPS incluía 15 acciones, que los países miembros deben incluir en sus normas internas y los países que postulan a ser miembros pueden adoptarlos también.

2.1.5 Acciones BEPS

Las acciones BEPS son 15, se destacan por dar sugerencias e indicaciones de naturaleza tributaria a los estados que forman o no forman parte de la OCDE. Cabe resaltar que el Perú ha tomado en consideración las más importantes de estas acciones.

Desgraciadamente, la inclusión en la normativa local no ha sido oportuna, y en el Perú se ha podido observar que las empresas han mostrado un comportamiento tributario pernicioso por muchos años, lo que ha generado pérdidas tributarias y saldos a favor amañados.

2.2. BASES TEORICAS

2.2.1 Potestad Tributaria

La potestad tributaria es un poder jurídico que debe ser ejercido respetando los principios constitucionales de la tributación. Estos principios orientan y vinculan la actividad legislativa. Esta potestad tributaria es única y exclusiva del Estado para crear y estructurar tributos.

Se debe tener en cuenta que esta potestad no es absoluta debiendo ejercer de acuerdo con principios constitucionales y por otro lado con la legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio.

2.2.2 Límites al ejercicio de la Potestad Tributaria

Ninguna potestad tributaria puede ser absoluta, eso garantiza la Constitución Política del Perú del año 1993, esta potestad se encuentra distribuida entre el Gobierno Central, gobiernos regionales y gobiernos locales.

Lo que se debe evitar es el abuso de poder, por lo que los principios constitucionales tributarios constituyen límites a la potestad tributaria del Estado y son una garantía para un eventual ejercicio arbitrario de tal potestad.

2.2.2.1 Principios constitucionales aplicables a la deducción de los GASTOS

El Estado ejerce la potestad tributaria de crear, modificar o suprimir tributos, generando por este medio ingresos económicos, con los que debe satisfacer las necesidades de la colectividad, en otras palabras, de los ciudadanos.

Esta Potestad tributaria otorgada al Estado, está delimitada por principios tributarios señalados en la Constitución política del Perú, y son los siguientes:

1. Principio de generalidad

En la constitución no se encuentra señalada expresamente, sin embargo, se encuentra implícito en el artículo 74° de la Constitución política.

La generalidad en materia tributaria está relacionada con la capacidad económica y la igualdad, es decir todos los ciudadanos que tengan suficiente capacidad económica puedan colaborar al soporte de los gastos públicos.

Para que en un Estado el sistema tributario resulte justo, éste debe afectar a todas las manifestaciones de riqueza, a fin de que no existan desigualdades.

2. Principio de capacidad contributiva

Este axioma se encuentra expresado señalado en la Constitución de 1993, íntimamente relacionado con el principio de igualdad.

Se considera este principio que las personas deben contribuir con los impuestos directos, aquellos que se encuentren en proporción directa a su capacidad económica. Los que generen mayores ingresos pagaran mayores impuestos y los que generen menores ingresos pagaran menores impuestos, de esta forma no se excederá los límites de la capacidad contributiva del contribuyente respetándose el criterio de justicia tributaria que el legislador debe tener en cuenta.

3. Principio de igualdad

La igualdad como derecho fundamental está prevista en el artículo 2° de la Constitución Política de 1993, afirma que “toda persona tiene derecho e igualdad ante la ley. Esta

igualdad refiere a ser tratado de igual modo con aquellos que se encuentran en una similar situación.

Cabe señalar que no todo trato desigual en materia tributaria conlleva a violar el principio siempre y cuando no este desprovista de una justificación objetiva y razonable. Por ejemplo, el Estado en algunas ocasiones promueve un trato diferenciado entre determinados contribuyentes otorgándoles tratamientos más favorables, ventajas, incentivos, etc, con el objetivo de compensar a grupos marginados económicamente, sin que este hecho genere desigualdades.

4. Principio de no confiscatoriedad

Este principio constituye uno de los principios que rigen la tributación y está consagrado de manera expresa en el artículo 74° de la Constitución Política de 1993:

... Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio...

Este artículo pone un límite al legislador cuando ejerce la potestad tributaria con el fin de que sean descalificadas aquellas normas que crean tributos extralimitándose. De esta manera se garantiza que la ley tributaria no afecte irrazonable e irresponsablemente el patrimonio de los contribuyentes.

El Tribunal Constitucional en el año 2004 declaró inconstitucional el Impuesto Mínimo a la Renta, entre sus argumentos señaló que dicho impuesto gravaba la renta y la fuente que generaba la renta (el patrimonio), violándose de esta forma el principio declarado en el artículo 74° de la constitución, el que señala que ningún tributo debe tener carácter confiscatorio.

5. Principio de reserva de ley

Se encuentra establecido en el artículo 74° de la Constitución, en el que se indica que la creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos queda reservados a las leyes o decretos legislativos.

Queda claro que el Estado no puede ejercer la potestad tributaria de modo discrecional ni de manera arbitraria.

Podemos observar a través del STC 00022-2000-AA/TC del 29/03/2000 que el establecimiento de la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo a las máquinas tragamonedas mediante el D.S 095-96-EF (emitida por el Poder Ejecutivo) vulneraba el principio de reserva de ley, siendo ésta una de las razones por las que se declaró fundada la demanda de amparo.

Deducción de los Gastos (Intragruppo) – Ley del Impuesto a la Renta

2.2.3 Principio de Causalidad

En la normativa tributaria encontramos definido el principio de causalidad, el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Los gastos (sea de cualquier tipo) en que incurra la empresa, deben tener carácter de “necesarios” hasta indispensables podría decirse, para la actividad económica del negocio, es decir que este directamente ligado a la actividad o giro de la empresa.

Cabe destacar que, en una eventual auditoria realizada, en la que se solicite acreditar y justificar la necesidad de un determinado gasto (que haya sido observado), la empresa en cuestión debe estar en la capacidad de acreditarlo, contando con pruebas razonables y suficientes.

2.2.4 Principio de Razonabilidad y Proporcionalidad

El principio de Razonabilidad contempla el hecho de que el gasto debe ser razonable, en otras palabras, un gasto equitativo a la economía de la empresa, adicionalmente este gasto debe ser razonable en relación con los ingresos que genera la empresa en un periodo determinado.

Esta razonabilidad ¿de que depende?

Se deben equiparar los gastos realizados por la empresa con los ingresos que esta genera, se podría pensar que es un cálculo subjetivo, pero en realidad no lo es, ya que en casos muy aislados se podría suscitar que los gastos no resulten razonables en un periodo dado, pues entonces la excepción no sería la norma.

Asimismo, respecto a las decisiones administrativas, tenemos la Ley del Procedimiento Administrativo General, que introdujo una serie de principios aplicables a la actuación administrativa del Estado, entre ellos el principio de razonabilidad que se aplican a decisiones administrativas, considerando que este principio debe garantizar el momento que se aplique una decisión administrativa, evaluándose la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba amparar.

En lo que concierne al principio de proporcionalidad, señala el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta que el gasto debe ser razonable en relación con el volumen de operaciones, en tal caso la jurisprudencia considera también que se debe mantener cierta proporcionalidad en el volumen de operaciones, estimando este punto importante en la evaluación del gasto que realizó la empresa, en unión también con el principio de causalidad y razonabilidad.

2.2.5 Principio de verdad material

Se busca que la Administración Pública no menoscabe la situación jurídica de un administrado. En caso se susciten discrepancias entre la Administración Tributaria y la empresa en cuestión,

la administración emite la Resolución de determinación, la misma que puede ser reclamada ante el organismo administrativo correspondiente, y en los demás estamentos.

Conviene subrayar, que, a consecuencia del principio de verdad material, las actuaciones probatorias de las autoridades administrativas deben ser dirigidas a comprobar que los hechos u operaciones económicas hayan sido originados o producidos se constaten con la realidad, independientemente de cómo estos actos hayan sido propuestos por la empresa en cuestión.

Deducción de los Gastos Financieros – Ley del Impuesto a la Renta

2.2.6 Concepto de Subcapitalización

Las empresas prefieren endeudarse con préstamos con sus pares subsidiarias, ¿Cuál es el motivo, es válido esta forma de agenciarse de liquidez, capital de trabajo o solucionar problemas de capital de trabajo?

La subcapitalización es según la definición del Diccionario Prehispánico del español jurídico, la operación por la que, para eludir el impuesto de sociedades, las subsidiarias financian excesivamente por medio de impuestos o créditos de la matriz a un tercero, para aminorar su beneficio, por deducción de intereses elevados, en comparación con la normal financiación de las empresas con capitales propios, o por imputación de gastos de la matriz a sus filiales.

Es ampliamente conocido por la OCDE, que la subcapitalización es una medida de planificación agresiva en la cual las empresas internacionales se ven animadas a efectuar aportes a sus subsidiarias dándoles apariencia de préstamos o créditos para así disminuir artificialmente el impuesto a la renta.

Cabe señalar que, en varios países, el tema de la subcapitalización está limitado a operaciones o transacciones de endeudamiento entre entidades vinculadas (el prestatario no se encuentra domiciliado en el país de la fuente de los intereses), y en estos países el tratamiento tributario busca que no se eluda el impuesto a la renta que les hubiera correspondido pagar.

2.3. MARCO NORMATIVO

2.3.1 GASTOS INTRAGRUPPO

Estos gastos son definidos por la OCDE, normalmente corresponden a servicios (ya que también pueden darse entrega de bienes), se generan por actividades de carácter técnico, administrativo, comercial, financiero, entre otros.

La característica principal es que se dan entre empresas vinculadas, y entre ellas y su casa matriz, y esta característica hace que dichos gastos intragrupo tengan un matiz diferente a los gastos fuera del marco de precios de transferencia.

Los gastos intragrupo normalmente son gastos deducibles según la legislación del Impuesto a la Renta, por lo que deben ser medidos por el origen y la necesidad del gasto para la empresa.

2.3.1.1 Principio de la primacía de la realidad de los hechos

Este principio considera que en caso de disconformidad entre los hechos debidamente constatados y los hechos que se reflejan en los documentos formales, se debe preferir los hechos constatados. En particular, la primacía de la realidad en el derecho tributario peruano fue recogida en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario en el Decreto Legislativo 816, la que señala que, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Administración Tributaria tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

La esencia de este principio es que se verifique si los hechos económicos proclives a ser gravados con el Impuesto a la Renta, realmente se encuentran comprendidos en el campo de aplicación del impuesto, y si estas actividades no se encuentran gravadas, sea totalmente verificable.

2.3.1.2 Fehaciencia de las operaciones

Este principio sirve para poder determinar la veracidad de una operación económica tratándose de gastos, costo o inversión con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta.

Suele ser práctica común en el país la utilización de comprobantes de pago que sustentan operaciones no reales, es decir que no se ha dado un intercambio verdadero de bienes y/o servicios, respaldándose en muchos casos operaciones ficticias.

Es menester de la Administración Tributaria verificar la fehaciencia de las operaciones económicas que realizan los contribuyentes, si realmente son operaciones fidedignas, es decir por las que se ha recibido una contraprestación pecuniaria y a su vez se ha entregado un bien o prestado un servicio.

Cabe señalar, que existe abundante jurisprudencia que analiza la fehaciencia de las operaciones y que concluye si son o no fehacientes las operaciones realizadas por las empresas, señalando las consecuencias tributarias.

2.3.1.3 Jurisprudencia – Resoluciones de Tribunal Fiscal

Para poder graficar como la jurisprudencia ha tratado el tema de la fehaciencia de las operaciones (compra de bienes y/o servicios) a lo largo de los años, tenemos la Resolución del

Tribunal Fiscal N° 5732-1-2005, indica que para la deducción de gastos no solo bastaría con contar con el comprobante de pago y a su vez con la cancelación monetaria de la operación, sino que las operaciones realizadas (venta de bienes o prestación de servicios o ambas) deben ser demostradas, para esto el contribuyente debe tener los medios probatorios y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, lo que será valorado y apreciado razonadamente.

Esta resolución de Tribunal fiscal también es compatible con el principio de primacía de realidad de los hechos antes explicado, que considera que, en el caso de operaciones económicas, no debe primar la forma, es decir los documentos formales (ejemplo: comprobantes de pago, contratos, vouchers, pagos, etc), sino la constatación de los hechos acaecidos y que amparan las operaciones.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO por sus siglas OCDE

2.3.1.4 Acción 13 BEPS – Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

Esta Acción considera imprescindible ampliar y actualizar la documentación sobre Precios de Transferencia, ya que considera que las empresas deben proporcionar información detallada de manera obligatoria.

Esta acción contiene la comprobación de los patrones aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo homogéneo de informes país por país sobre ingresos, impuestos e indicadores de actividad económica.

La Acción 13 BEPS de la OCDE pretende exhortar a las administraciones tributarias y gobiernos, a que desarrollen normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia a fin de hacer transparente toda la información que presentan.

A tal efecto se desarrollarán normas que incluyan el requisito de que las empresas multinacionales suministren a sus gobiernos la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados, aplicando un modelo común.

En consecuencia, se ha desarrollado un enfoque estándar de tres niveles referente a la documentación sobre precios de transferencia.

El primer nivel señala que las empresas multinacionales deben proporcionar a las administraciones tributarias información total, completa de sus actividades económicas a nivel mundial y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un archivo maestro.

El segundo nivel, el archivo local específico por país tiene información detallada de operaciones específicas, en las que se identificará adecuadamente la información sobre operaciones con entidades vinculadas, los importes y el análisis efectuado por la empresa en la determinación de los precios de transferencia.

Y por último (tercero), las empresas multinacionales están obligadas a presentar un informe país por país señalando nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que se desarrollan las actividades, y más información detallada.

En resumen, estos tres documentos (archivo maestro, archivo local e informe país por país) llevan al contribuyente a estructurar razonablemente sus posiciones en precios de transferencia y entregan a la administración tributaria información útil a efectos de evaluar el riesgo en materia de precios de transferencia, mejorar la utilización de los recursos de revisión.

2.3.2 GASTOS FINANCIEROS

Son aquellos gastos (costo del dinero) que se generan por la utilización de préstamos o créditos. Es de indicar, que, en el contexto de los precios de transferencia, estos gastos tienden a verse incrementados por el entorno económico que lo rodea, la interacción las empresas vinculadas económicamente y con la empresa matriz.

Existe riesgo con este tipo de gastos financieros, ya que con la utilización desmedida de los créditos se pudiera generar un nivel de endeudamiento alto y por consiguiente una gran deducción de intereses vía gasto, que no se daría con empresas que no sean del entorno empresarial y económico.

Legislación Peruana

La normativa peruana en relación con los gastos por intereses originados por los préstamos o créditos obtenidos por las empresas.

2.3.2.1 Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y modificaciones

Hasta antes de setiembre del 2018, las empresas podían deducir los intereses originadas por deudas hasta un límite máximo, éstos no podían exceder el monto de los ingresos por intereses exonerados e inafectos.

Posteriormente, el Decreto Legislativo N° 1424 de fecha de publicación 13 de setiembre 2018 modificó el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y realizó una modificación, señalando que serán deducibles los intereses que provienen de endeudamientos, considerando que el endeudamiento no exceda el resultado de aplicar el coeficiente de tres sobre el patrimonio neto

del contribuyente al cierre del ejercicio anterior. Al existir un exceso en el cálculo, éste no sería deducible.

Finalmente, con la publicación del Decreto Supremo N° 402-2021-EF de fecha 30 de diciembre 2021, que modificó el inciso a) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, afirma que se debe tener en cuenta que el EBITDA (Indicador financiero del beneficio bruto de explotación calculado antes de deducir los gastos financieros), que se calcula adicionando a la renta neta del ejercicio, luego de efectuada la compensación de pérdidas (a que se refiere el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta), el interés neto, la depreciación y la amortización que hubieran sido deducidas para determinar dicha renta.

El interés neto se calcula deduciendo de los gastos por intereses los ingresos por intereses gravados con el impuesto a la renta.

Los intereses netos que no sean deducibles en el periodo gravable por exceder el límite del 30% del EBITDA, podrán ser deducidos en los cuatro (4) ejercicios inmediatos siguientes junto con los intereses netos del ejercicio correspondiente.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO por sus siglas OCDE

2.3.2.2 ACCIÓN 4 BEPS – Limita la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Hay tres escenarios donde los riesgos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios por parte de grupos multinacionales se manifiesta, son los siguientes:

- 1) El grupo concentra un nivel elevado de deuda con entes independientes en países de elevada tributación.
- 2) El grupo utiliza préstamos intragrupo con el fin de generar deducciones por gastos financieros por importes más elevados que los gastos que hubiera incurrido con terceros.
- 3) El grupo se financia con empresas de su mismo grupo o entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.

La acción BEPS 4 les hace frente a estos riesgos, implementando medidas para que se realicen mejores prácticas y se impida la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios con la excesiva deducción de gastos financieros (intereses y diferencia de cambio).

Se recomienda un ratio fijo para limitar las deducciones netas de una entidad en concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalente a los intereses, a un porcentaje

determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés).

Esta acción BEPS recomienda que debe aplicarse mínimamente a las empresas que formen parte de grupos multinacionales.



CAPITULO III: ANALISIS DE LOS REPAROS TRIBUTARIOS DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESA “ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C”

El escenario económico y empresarial de la empresa referida es de la comercialización de envases compactos denominados polímeros para la industria alimentaria, es una empresa líder en su rubro, por tanto, el escenario comercial previsto para el sector en los años 2015 y 2016 fue muy bueno, y esto redundó en sus resultados (ingresos anuales), sin embargo, resalta dos reparos tributarios producto de la investigación realizada, que se detallan a continuación.

Los reparos tributarios determinados en la empresa ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C, corresponden a los gastos intragrupo y gastos financieros, el primero provenientes de gastos (compra de bienes y/o servicios) y el segundo por incurrir en préstamos o créditos, cabe mencionar que estos gastos se dan en el entorno de las operaciones con las empresas vinculadas y la matriz.

2 Tipos de reparos:

1) Los Gastos Intragrupo consisten en los siguientes (la lista es exhaustiva):

- Gastos de Investigación y desarrollo
- Gastos de Fabricación y producción
- Gastos de venta, distribución y comercialización
- Gastos de seguros y reaseguros
- Gastos por servicios de alta dirección
- Gastos por servicios de contabilidad y auditoría
- Gastos por servicios de recursos humanos
- Gastos por servicios de comunicaciones
- Gastos por tecnología de la información,
- Gastos por servicios jurídicos
- Gastos por servicios de marketing
- Gastos por servicios de administración, etc.

Como se puede observar, los gastos enumerados corresponden a la gran mayoría de gastos por servicios ofrecidos por sus vinculadas e inclusive su casa matriz, entonces cabría suponer que dichos gastos podrían haber sido manejados a fin de pagar menos impuestos, en este caso el Impuesto a la Renta de los periodos 2015 y 2016.

3) **Los Gastos Financieros**, estos incluyen a los intereses ocasionado por deudas con empresas del exterior (vinculadas, matriz y empresas financieras) mas la diferencia de cambio.

Al igual que en el caso de los gastos intragrupo, los intereses generados son provenientes de deudas obtenidas con sus vinculadas y casa matriz.

Nos podríamos hacer la pregunta siguiente ¿era necesario endeudarse con sus vinculadas e inclusive con su casa matriz?, no sería suficiente una inyección de aportes de capital para solucionar el problema de liquidez.

3.1 DETALLE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS 2015 – 2016

A continuación, se observa el estado financiero denominado “Estado de Ganancias y Pérdidas” de la empresa de la empresa ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C, donde se detallan los rubros de ingresos, costos y gastos de los años o periodos tributarios 2015 y 2016, los rubros e importes iluminados contienen los montos de los reparos analizados en el presente trabajo de investigación, cabe indicar que los importes mostrados se encuentran en soles.

ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C

	2015	2016
Ingresos	89'555,326	93,544,233
Costo de Ventas y Servicios	63,546,321	77,325,222
UTILIDAD BRUTA	26,009,002	16,219,011
Gastos Administrativos (1)	10,323,555	8,564,232
Gastos de Ventas (2)	3,678,100	2,654,790
Otros ingresos, neto	500,321	432,900
UTILIDAD DE OPERACIÓN	7,145,776	6,342,342
Otros ingresos financieros neto	540,000	324,777
Diferencia de cambio, neto (3)	2,150,432	1,845,100
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO A LA RENTA	5,535,344	4,822,019
Impuesto a la Renta	1,660,603	1,446,606

(1) Los gastos administrativos en los periodos 2015 y 2016 incluyen los Gastos Intragrupo, por el año 2015 por el importe de S/. 5'543,981 y por el año 2016 S/. 3'545,450

(2) Los gastos financieros (intereses) producto de los préstamos para el año 2015 S/. 1'234,700 y para el año 2016 S/. 850,300

(3) La Diferencia de Cambio, debido a la fluctuación del tipo de cambio para el año 2015 fue de S/. 1'800,767 y para el año 2016 es de S/. 1'148,976

3.2 Gastos Intragrupo incurridos en los periodos 2015 y 2016

Los Gastos Intragrupo, como se observa en el ESTADO DE GANANCIAS Y PERDIDAS por los Periodos 2015 y 2016 se encuentran incluidos en el rubro “Gastos Administrativos”.

Para el año 2015 corresponden al 53.70 % del total de los Gastos Administrativos y para el año 2016 tuvo un leve descenso y corresponde al 41.40 %

Como se puede observar, la empresa valiéndose de estos gastos que provienen de sus vinculadas y matriz, ha obtenido un ahorro tributario a todas luces planificado, ya que la norma peruana local en los 2015 y 2016 permitía poder deducir prácticamente la totalidad de estos gastos.

No se exigía ahondar en mayores explicaciones ni sustentos, tal es así que cualquier documentación que amparase la naturaleza de los gastos intragrupo era suficiente ya que se trataría de gastos causales, y aunque la Administración Tributaria en su facultad de fiscalización objetara los pobres sustentos proporcionados por parte del contribuyente, la normativa del Impuesto a la Renta de este tiempo no permitía cuestionar y en su caso reparar los gastos señalados, al no haber sustentado con documentación de soporte fidedigno.

Como resultado de una política tributaria poco previsoras en el Perú, es que las empresas subsidiarias han echado mano de estos vacíos normativos y de la debilidad de una correcta política tributaria.

Como se puede observar en el caso del análisis, se han deducido cuantiosos importes sin más ni más, teniendo la empresa como documentación de sustento en muchos de los casos simples informes, correos electrónicos, registros contables, donde no se podría evidenciar la necesidad de estos gastos.

Recién en el año 2017, ya se tomaron las precauciones necesarias en la ley del Impuesto a la Renta y se ordenó solicitar mayor documentación de sustento, de la mano con la acción BEPS 13, se requiere que el contribuyente prepare informes explicativos y análisis más exhaustivos, explicando la necesidad de los gastos y su metodología, todo está indicado taxativamente en la ley del Impuesto a la Renta.

3.3 Gastos Financieros incurridos en los periodos 2015 y 2016

Los Gastos financieros en este análisis engloba los Gastos de Ventas y Diferencia de Cambio neto, se tiene que para el año 2015 el porcentaje es de 33.57% de los Gastos de Ventas y para el año 2016 el porcentaje es de 46.08%

En lo que concierne a la Diferencia de Cambio (préstamos de vinculadas y matriz) para el año 2015 corresponde al 83.74 % del total y para el año 2016 la diferencia de cambio corresponde al 62.27% del total.

Como resulta del análisis, se puede observar que los Gastos Financieros (intereses y diferencia de cambio) el beneficio ha sido muy alto en estos dos periodos. En lo que compete a los Intereses que han sido deducidos en los años 2015 y 2016, éstos no han tenido limite propuesto por la norma de esos años, es decir la norma local permitió las deducciones, en detrimento de obtener mayores ingresos afectos al cálculo del Impuesto a la Renta.

Cabe resaltar que a partir del ejercicio 2019, el Perú se alineó a las recomendaciones OCDE, específicamente a la Acción BEPS 4, y se empezó a restringir la deducción total de los gastos financieros de forma gradual, ya para el año 2021 contempló el cálculo del Ebitda, solucionando el asunto de la deducción de los intereses financieros en su totalidad y sin límites.

En el caso de la diferencia de cambio, es un tema netamente de fluctuación del tipo de cambio que se genera al momento de cancelar el préstamo o crédito y también al cierre del ejercicio para efectos de una correcta presentación de los Estados Financieros.

Para los años 2015 y 2016 tuvo variaciones al alza y eso fue positivo para la empresa, ya que pudo deducir toda esta diferencia de cambio proveniente de los préstamos obtenidos con sus vinculadas y casa matriz, inclusive con instituciones financieras.

3.4 Efectos en la determinación del Impuesto a la Renta

GASTOS INTRAGRUPPO

En los años 2015 y 2016, la empresa ENVASES ESPECIALES PERU SAC dejo de pagar el impuesto a la renta o en su defecto tuvo una menor base imponible para el cálculo del impuesto, debido a que dedujo en su totalidad los gastos generados por actividades económicas con sus vinculadas y con su casa matriz.

En definitiva, al observar esta conducta nociva, no debería sorprendernos que se haya mantenido en nuestro país y en América Latina, por un tiempo considerable, y sin que nuestras autoridades legislativas hayan puesto freno con mucha mayor anticipación.

Sin embargo, el efecto en la determinación del Impuesto a la Renta del año 2017 considerando los cambios y mejoras realizadas a la normativa es notable.

No obstante, los cambios en la normativa peruana se realizaron con posterioridad a mi periodo de análisis, la empresa ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C corrigió su comportamiento en los años posteriores (2017 en adelante).

Cabe señalar que siempre que se solicita mayores sustentos y explicaciones a ciertas operaciones que no se consideran operaciones normales, es decir cotidianas, sino por el contrario, se trate operaciones de las que se podría sospechar si son fidedignas o no, el contribuyente evita ya seguir con dicha operatividad.

GASTOS FINANCIEROS Y DIF/ERENCIA DE CAMBIO

Los Gastos Financieros asumidos por la empresa, fueron deducidos en los ejercicios 2015 y 2016, ya que en estos años no se colocaron límites importantes.

Por el comportamiento tributario de la empresa ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C, se puede concluir que optó por beneficiarse de su condición de subsidiaria y de su vinculación con sus pares para obtener “prestamos o créditos” que generaron gastos por intereses deducibles y el gasto por la fluctuación del tipo de cambio denominada gasto por diferencia de cambio.

Por otro lado, la empresa obtuvo préstamos de su casa matriz, que le generó gastos por intereses y la diferencia de cambio.

Cabe indicar que la situación que hubiera sido distinta, si en lugar de préstamos hubiera obtenido aportes de capital directamente de su matriz, operación que no le generaría beneficio tributario alguno, sin embargo, esta operación se ajustaría más a la realidad.



CONCLUSIONES

- Por muchos años se ha permitido a los contribuyentes deducir los gastos provenientes de operaciones entre empresas vinculadas sin considerar las indicaciones y recomendaciones plasmadas en las acciones BEPS.
- El no seguir las indicaciones de la OCDE nos ha costado como país muchos miles de soles y hasta millones, ya que son varias empresas que han deducido libremente los gastos por este concepto por años.
- Nuestros gobernantes y autoridades de turno han permitido este comportamiento pernicioso y nocivo hasta el año 2017 (gastos intragrupo) y 2019 (gastos financieros) que se optó por incluir en la normativa lo recomendado en la acción BEPS 13, y hasta el año 2019 que se optó por incluir en la normativa la acción BEPS 4.
- La empresa ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C ha dejado de pagar al fisco por concepto de Impuesto a la Renta (sin considerar créditos contra el impuesto). Para el año 2015 se estima una evasión de pago de impuesto de S/. 2'573,834 y para el año 2016 S/. 1'662,418
- La empresa ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C, no solo ha dejado de pagar al fisco dinero en los años analizados, sino que ha mostrado al fisco una posición tributaria irreal, un comportamiento perjudicial a lo largo de los años.
- Se verificó que la empresa ENVASES ESPECIALES PERU S.A.C ha erosionado su base imponible (en este caso inflado) y se sospecha que había traslado de beneficios hacia su matriz por el “ahorro tributario” y el desembolso de dinero por los gastos efectuados.
- Al seguir progresivamente las recomendaciones BEPS de la OCDE desde el año 2017, ha sido un hito positivo para el campo de la tributación para poder hacerle así frente a los comportamientos nocivos de las planificaciones tributarias a nivel mundial.
- Por último, la generación de gastos producto de operaciones realizadas con sus vinculadas y matriz sin optar por alguna medida de control de ellos, lleva a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (a su matriz).

RECOMENDACIONES

Existen organismos denominados estratégicos para fines tributarios y uno de ellos es la SUNAT, no solo es un ente recaudador y fiscalizador, sino debería ser también un ente encargado de la investigación de temas de evasión y muy proclive a realizarse planificaciones estratégicas agresivas, todo esto ya conocidos por la comunidad internacional.

El Congreso es un ente de control de gobierno, a su vez encargado de legislar, debe trabajar de la mano con la SUNAT, a fin de detectar modalidades de evasión conocidas y aquellas que son propias de nuestra realidad local.



REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- BEP Resúmenes finales – 2015 Proyecto OCDE
- Servicios intragrupo y precios de transferencia – Estudio Dolorier
- ¿Es la norma de servicios intragrupo un adecuado mecanismo de control de la deducibilidad de los costos y gastos? – Shirley Tania Guerrero

