

“AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD”

UNIVERSIDAD PERUANA DEL CENTRO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

UNIVERSIDAD PERUANA
DEL CENTRO



TESIS

**“LA NECESIDAD DE REGULAR LA DEDUCIBILIDAD DEL
COSTO PROVENIENTE DE PROVEEDORES DE PAÍSES NO
COOPERANTES O DE BAJA O NULA IMPOSICIÓN”**

**Para optar el título profesional de
ABOGADA**

Presentado por la bachiller:

ROMERO LA TORRE, LIZ YANETT

Asesores:

ABG. CHRISTIAN HELDRICH, GAMARRA BAUTISTA

DRA. EMILIA UNTIVEROS PEÑALOZA

HUANCAYO-PERÚ 2022

DEDICATORIA

A mi madre, a mis familiares, maestros y colegas por su apoyo incondicional a lo largo de mi formación profesional.

Liz.

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Peruana del Centro – UPeCEN, por haber contribuido a mi formación profesional y mis jefes por su invaluable apoyo.

Liz Romero.

ÍNDICE DE CONTENIDO

PORTADA.....	i
DEDICATORIA	6
AGRADECIMIENTO	7
ÍNDICE DE CONTENIDO	8
ÍNDICE DE TABLAS	11
RESUMEN	12
ABSTRACT.....	14
INTRODUCCIÓN	15
CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	17
1.1. Planteamiento del problema	17
1.2. Formulación del problema.....	19
1.2.1. Problema General.....	19
1.2.2. Problema Específico	19
1.3. Objetivos.....	19
1.3.1. Objetivo General	19
1.3.2. Objetivo Específico.....	20
1.4. Justificación de la Invetigación	20
1.5. Limitaciones de la investigación	20
1.6. Viabilidad de la investigación	20
CAPITULO II MARCO TEÓRICO	22
2.1. Antecedentes.....	22
2.2. Definición de términos básicos	27
2.2.1. Países o territorios no cooperantes.....	27
2.2.2. Paraíso Fiscal	27

2.2.3. Países de baja o nula imposición.....	27
2.2.4. Evasión Fiscal	28
2.2.5. Elusión Tributaria	28
2.2.6. Costos	28
2.2.7. Gastos	28
2.2.8. Gastos deducibles.....	28
2.2.9. Gastos no deducibles.....	29
2.2.10. Deducción.....	29
2.3. Sistema de hipótesis	29
2.3.1. Hipótesis General.....	29
2.3.2. Hipótesis específicas	29
2.4. Variables.....	29
Capítulo III METODOLOGÍA	31
3.1. Metodología de Investigación	31
3.2. Tipo de Investigación	31
3.3. Nivel de Investigación.....	31
3.4. Diseño de Investigación	31
3.5. Población y Muestra	32
3.6. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	32
3.6.1. Técnicas de recolección de datos.....	32
3.6.2. Instrumentos de recolección de datos.	32
3.6.3. Técnicas de Procesamiento de Datos	32
Capítulo IV ANÁLISIS Y RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	34
4.1. Verificación de la Hipótesis	39
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	40

BIBLIOGRAFÍA44

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: ¿Está Ud. familiarizado con el concepto de países no cooperantes de baja o nula imposición?	34
Tabla 2 : ¿Cree Ud. que es necesario regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición?.....	34
Tabla 3 : ¿Cree Ud. que el costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición se usan para no cumplir con las obligaciones tributarias?	35
Tabla 4 : ¿Esta Ud. de acuerdo con regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición?.....	35
Tabla 5 : ¿Cree Ud. que regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición generaría consecuencias en perjuicio del fisco?	36
Tabla 6 : ¿Cree Ud. que los contribuyentes que deducen el costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición perjudican al fisco?.....	36
Tabla 7: ¿A la posibilidad de deducir el costo por operaciones con proveedores de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición debe aplicarse las mismas reglas que para el gasto?	37
Tabla 8: ¿Cree Ud. que se pueden trasladar las mismas reglas que limitan la deducción del gasto al costo previstas en la Ley del Impuesto a la Renta?	37
Tabla 9: ¿Considera Ud. que de darse esta medida, se estaría afectando un derecho a los contribuyentes?	38
Tabla 10: ¿Considera Ud., que, regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición va a contribuir en mejorar los controles realizados por la SUNAT y evitar deducciones que perjudican al fisco?	38

RESUMEN

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT durante sus acciones de fiscalización ha relevado una gran cantidad de casos, vinculados al riesgo por inconsistencias de la deducción de gastos no permitidos por el inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, reparos que tuvieron como sustento, en el hecho que las operaciones fiscalizadas no se enmarcaban dentro de lo establecido la norma referenciada, al ser parte del costo de ventas; sin embargo, los contribuyentes fiscalizados confirmaron que realizaron operaciones con proveedores domiciliados en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, siendo que dichas operaciones no estaban enmarcados dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, por tanto, los desembolsos observados -al formar parte del costo de ventas que determina la Renta Bruta-, y no ser un gasto que determina la Renta Neta Imponible, se encuentra fuera del ámbito de aplicación del inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, al no encontrarse ese tratamiento prohibido por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta..

Las inconsistencias antes descritas ascienden a montos considerables del impuesto a la renta; lo que, constituye un potencial perjuicio para la Administración Tributaria, debido a que el argumento del costo de ventas se presenta, se presenta como una suerte de alternativa para deducir las erogaciones con proveedores domiciliados en jurisdicciones sesgadas de opacidad. De la problemática expuesta, resulta siendo necesario realizara una evaluación de carácter estructural para generar un cambio normativo que permita la aplicación de una cláusula específica referida a la deducibilidad del costo y/o gasto, cuando estos provengan de operaciones con

proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición, razón que fundamenta y donde se sustenta nuestra investigación.

ABSTRACT

The National Superintendence of Customs and Tax Administration - SUNAT during its control actions has revealed a large number of cases, linked to the risk of inconsistencies in the deduction of expenses not allowed by subsection m) of article 44 of the Tax Law to Income, objections that were based on the fact that the audited operations were not framed within the established referenced standard, being part of the cost of sales; however, the audited taxpayers confirmed that they carried out operations with suppliers domiciled in non-cooperative countries or territories or with low or no taxation, and that said operations were not framed within the Income Tax Law, therefore, the disbursements observed - as it forms part of the cost of sales that determines the Gross Income, and is not an expense that determines the Net Taxable Income, it is outside the scope of application of subsection m) of article 44 of the Income Tax Law, as not find that treatment prohibited by article 20 of the Income Tax Law.

The inconsistencies described above amount to considerable amounts of income tax; which, constitutes a potential damage to the Tax Administration, because the argument of the cost of sales is presented, it is presented as a kind of alternative to deduct the disbursements with suppliers domiciled in biased jurisdictions of opacity. From the exposed problem, it is necessary to carry out an evaluation of a structural nature to generate a regulatory change that allows the application of a specific clause referring to the deductibility of the cost and/or expense, when these come from operations with suppliers from non-cooperative countries or of low or no taxation, reason that bases and where our research is based.

INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley N.º 27356 (ley publicada el 18/10/2000) que crea la prohibición indicada por el inciso m) del artículo 44, que en principio fue creada y puesta en el inciso n) del artículo 44 de la ley del Impuesto a la Renta, el *“proyecto de Ley incorpora a la legislación del Impuesto a la Renta mecanismos anti elusivos, para efecto de garantizar la recaudación de dicho tributo, siguiendo la tendencia y los estándares internacionales adoptados en países, como España y Colombia, entre otros”*.

Al respecto, tomando como referencia a dichos países, se observa que, en sus legislaciones, no se hace mención a los costos en la estructura de su impuesto sobre sociedades sino a gastos en general y utilizan la base contable a efectos de luego determinar vía adiciones y deducciones la renta neta imponible.

Asimismo, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley N.º 27804 (ley publicada el 02/08/2002) que deroga el inciso n) y crea el inciso m) del artículo 44 de la LIR incluyendo y complementando la prohibición que se describió en el párrafo anterior, el legislador excluyó la restricción absoluta a admitir como “gasto” todo desembolso efectuado en o mediante un PTBNI, admitiendo como gastos a determinadas operaciones en forma taxativa, que son fehacientes y veraces por su presunción de validez, prohibiendo la deducción de las demás operaciones.

En este contexto, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT ha relevado una gran cantidad de casos, relacionados al riesgo por inconsistencias referidas a la deducción de gastos no permitidos por el inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; donde diversos contribuyentes señalaron como sustento que, las operaciones observadas no se enmarcan, dentro de lo

establecido en el mencionado inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, al formar parte del costo de ventas; no obstante, confirmaron que, realizaron operaciones con proveedores domiciliados en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición. Los servicios recibidos no estaban enmarcados dentro del Capítulo VI de la Ley del Impuesto a la Renta que define las reglas para la determinación de la Renta Neta Imponible (Renta Bruta menos gastos necesarios), sino dentro del Capítulo V de dicho cuerpo normativo que define las reglas para la determinación de la Renta Bruta (ventas menos costos de ventas), por ende los desembolsos observados al formar parte del costo de ventas que determina la Renta Bruta, y no ser un gasto que determina la Renta Neta Imponible, escapa del ámbito de aplicación del inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta al no ser una prohibición descrita en el artículo 20 de la misma ley. Sin embargo, lo expuesto resulta contradictorio, toda vez que aquellas operaciones prohibidas, a pesar de carecer de fehaciencia y veracidad para el legislador, se convierten en fehacientes y veraces cuando estas forman parte del costo de ventas.

Cabe agregar que, las inconsistencias por las cuales se argumenta lo antes descrito ascienden a montos importantes expresados en millones de soles, que equivaldrían a varios millones de soles por concepto de impuesto a la renta, generado por los sectores económicos involucrados; lo que, constituye un potencial perjuicio para el fisco ya que el argumento del costo de ventas se presenta como alternativa para deducir las erogaciones con proveedores domiciliados en jurisdicciones opacas. De la problemática expuesta, se hace necesario evaluar de manera estructural un cambio normativo que permita la aplicación de una cláusula específica respecto de la deducibilidad del costo y/o gastos provenientes de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del problema

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, durante la realización de acciones de fiscalización generadas por inconsistencias detectadas, producto del cruce de información de las Declaraciones Juradas de periodicidad anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y del Reporte Local vinculado a contribuyentes que deducen gastos no permitidos por el inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, ha detectado que, de un universo de 3,750 contribuyentes fiscalizados, en un 40% de casos se argumentó que las inconsistencias detectadas no se enmarcaban en lo establecido por el referido artículo, ya que la erogación observada formaba parte del costo de ventas de los contribuyentes intervenidos, ello de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La base imponible de estas inconsistencias muestrales es por el importe total de S/ 31 805 011, correspondiendo a un impuesto a la renta potencial ascendente a S/ 9 382 478, de los cuales el 44% corresponde a contribuyentes cuya actividad económica principal está vinculada al comercio por mayor y menor.

En efecto, el inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una restricción expresa para la deducibilidad de los “gastos”, mas no así de los “costos”, toda vez que el objeto de la norma, es regular el cálculo de la renta neta

del Impuesto a la Renta, según se desprende de su ubicación en la Ley del Impuesto a la Renta¹.

A mayor abundamiento, el Informe N.º 171-2007-SUNAT/2B00002 concluye que el costo computable de bienes importados que se originan en operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los tres supuestos contemplados en el inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta será deducible para la determinación de la renta bruta de tercera categoría, teniendo en cuenta que la Ley del Impuesto a la Renta solo establece como regla general la prohibición de la deducción de gastos; asimismo, concluye que los gastos provenientes de operaciones de crédito a que se refiere el inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles, para la determinación de la renta neta, aun cuando no se originen en préstamos de dinero en efectivo, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia.

A nivel de jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la RTF N.º 902-2-99 ha señalado que cuando el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece cuáles son las deducciones no permitidas, se está refiriendo a las erogaciones o egresos considerados como gastos, a nivel de determinación de la renta neta, mientras que para el costo computable³ es aplicable lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual el costo de los bienes enajenados corresponderá al costo de adquisición, producción, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario.

¹ La legislación del impuesto a la renta suele diferenciar los conceptos de “costo” y “gasto”.

² <https://ww3.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i1712007.htm>

³ Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Así se tiene que, mediante la RTF N.º 02933-3-2008 señala que, con relación a la aplicación del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, en ningún extremo de la norma se estableció que para efecto del Impuesto a la Renta, el costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio, debían estar sustentados en comprobantes de pago, emitidos de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, por que la Administración no puede reparar el costo de ventas por este motivo⁴.

Es así como, para limitar la deducción de un costo, es necesario que exista una norma que habilite dicha restricción.

1.2. Formulación del problema

1.2.1. Problema General

¿Por qué es necesario regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición?

1.2.2. Problema Específico

¿Por qué debe modificarse la Ley del Impuesto a la Renta para regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición?

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo General

Regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición.

⁴ Es así, que mediante Decreto Legislativo N.º 1112 se modifica el artículo 20 de la LIR, a fin de delimitar que la exigencia del sustento con comprobante de pago no se puede limitar a los gastos, sino que debe ser extendida también a los costos, sin perjuicio de todos aquellos otros documentos que coadyuven a sustentar la operación.

1.3.2. Objetivo Específico

Modificar la Ley del Impuesto a la Renta para regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición.

1.4. Justificación de la Investigación

La presente investigación se justifica en la necesidad de incorporarse en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, de manera estructural un cambio normativo que permita la aplicación de una cláusula específica respecto de la deducibilidad del costo y/o gastos provenientes de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición.

1.5. Limitaciones de la investigación

Una de las principales limitantes es la relacionada con el factor tiempo, ello debido a que se necesita revisar varios pronunciamientos emitidos por la SUNAT y por el Tribunal Fiscal, donde se cuestione la aplicabilidad del costo o gasto para el supuesto contenido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.6. Viabilidad de la investigación

- a. Empíricamente, la investigación resulta siendo viable, pues se cuenta con la experiencia suficiente para realizar los análisis de la problemática planteada. Contándose con disponibilidad de textos normativos y el acceso a información especializada; lo cual, a de permitir que la investigación se ejecute apropiadamente.
- b. Bibliográficamente, nuestra investigación resulta siendo realizable debido a que se cuenta con la información necesaria para su desarrollo; al tener acceso a textos de consulta especializada para reforzar las precisiones respecto del tema investigado.

- c. Financieramente, resulta viable; ya que, cuenta con los recursos económicos para su desarrollo y ejecución.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes

El Estado peruano, a lo largo de los años ha venido dictando determinadas normas anti-paraísos fiscales, en busca de limitar las prácticas evasivas y/o elusivas que erosionan la base imponible del Impuesto a la Renta. A continuación, se detallan algunas iniciativas que buscan limitar la deducción del gasto con dicho origen.

Mediante Ley N.º 273565 se establecieron medidas defensivas a la base tributaria que buscaron limitar las operaciones realizadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, incorporándose el inciso n) al artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala que no es deducible las deducciones generadas por cualquier gasto realizado en países o territorios de baja o nula imposición.

La Ley N.º 278046, a través del numeral 13.2 del artículo 13 se deroga el inciso n) y se sustituye el inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y complementado por artículo 27 del Decreto Legislativo N.º 945.

La exposición de motivos del proyecto de ley⁷ precisa que “Motiva el presente proyecto la restricción absoluta a admitir como gasto todo desembolso efectuado en o mediante un territorio de baja o nula imposición. En efecto, causa el proyecto el hecho que no sea oponible al Fisco la prueba en contrario a fin de admitir como gasto aquellas

⁵ Ley que modifica el Texto Único Ordenado de la LIR, publicada el 18.10.2000 y vigente desde el 1.1.2001.

⁶ Ley que modifica el Texto Único Ordenado de la LIR, publicada el 2.8.2002 y vigente desde el 1.1.2003.

⁷ Ver:

[https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2001.nsf/d99575da99ebf305256f2e006d1cf0712726e6c7ae3d0705257599005b07f6/\\$FILE/03223.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2001.nsf/d99575da99ebf305256f2e006d1cf0712726e6c7ae3d0705257599005b07f6/$FILE/03223.pdf)

operaciones que son fehacientes y veraces /.../ El proyecto admite la deducción del gasto vinculado a determinadas operaciones mencionadas en forma taxativa por su presunción de validez, en función a su razonabilidad y a su inherente relación con las operaciones gravadas desarrolladas por el sujeto involucrado”.

Por otro lado, mediante Decreto Legislativo N.º 13698 se establecieron nuevas medidas anti-elusivas, excluyéndose a los servicios recibidos desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, de la obligación de cumplir con el test de beneficio para su deducción como costo o gasto, debido a que los mismos aún si cumplieran con el referido test, no serían deducibles. Asimismo, se establece que, solo tratándose de servicios de bajo valor añadido, la deducción del costo o gasto por el servicio recibido se determinará sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio; así como, de su margen de ganancia, excluyéndose de esta forma de determinación obligatoria a otros servicios de diferente naturaleza.

Continuando con las medidas anti-paraísos fiscales, el inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta fue modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 13819, adoptando que las medidas defensivas ya existentes en la LIR contra la elusión fiscal internacional, no solo incluya a las jurisdicciones de baja o nula imposición, sino también a las jurisdicciones no cooperantes y a los regímenes fiscales preferenciales.

⁸ Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 2.8.2018 y vigente desde el 1.1.2019.

⁹ Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 24.8.2018 y vigente desde el 1.1.2019.

Finalmente, es de señalar que la tercera disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 152910, señala que en ningún caso se considera cumplida la obligación de utilizar Medios de Pago cuando los pagos se canalicen a través de empresas bancarias o financieras que sean residentes de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o establecimientos permanentes situados o establecidos en tales países o territorios.

El presente requerimiento normativo propone modificar el artículo 20 de la LIR; el cual, señala que, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable; siendo que, cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

En ese sentido, se han venido incorporando a la legislación del Impuesto a la Renta mecanismos antielusivos (con la finalidad de garantizar su recaudación), siguiendo las tendencias y estándares internacionales.

Así pues, se puede apreciar de la legislación comparada que, en la normativa de países como España y Colombia, no se hace mención a los costos en la estructura de su impuesto sobre sociedades, sino a gastos en general y utilizan la base contable a efectos de luego determinar vía adiciones y deducciones la renta neta imponible, por lo que las reglas de deducibilidad le son aplicables a todo tipo de erogaciones. A continuación, se muestra la legislación comparada a; la cual, hace referencia:

¹⁰ Decreto Legislativo que modifica la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, publicado el 3.3.2022 y vigente desde el 1.4.2022.

España

En la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995)¹¹, se establecieron ciertos parámetros sobre el cual se basa actualmente la estructura de dicho impuesto; siendo que, es un impuesto que grava la renta obtenida por una persona jurídica, o un ente sin personalidad jurídica (tal como fondo de inversión, de pensiones, entre otros), este se diferencia del impuesto a las personas físicas denominado Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, observándose que, en su legislación no se hace mención a “costos” en la estructura del impuesto sobre sociedades, sino más bien haciéndose mención a “gastos” en general.

Así tenemos, por ejemplo, que el literal g) del numeral 1. del artículo 14 de la Ley 43/1995, señala lo siguiente:

“Artículo 14. Gastos no deducibles.

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

¹¹ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-27752#:~:text=El%20Impuesto%20sobre%20Sociedades%20cumple,sistema%20tributario%20sobre%20la%20renta.>

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.”

Colombia

Por otro lado, en la legislación de Colombia, en su Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), se aprecia que, los pagos a jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición no son aceptados como costo o deducciones, según lo señalado:

“ARTÍCULO 124-2. PAGOS A JURISDICCIONES NO COOPERANTES, DE BAJA O NULA IMPOSICIÓN Y A ENTIDADES PERTENECIENTES A RÉGIMENES TRIBUTARIOS PREFERENCIALES. No serán constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas naturales, personas jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición, o a entidades pertenecientes a regímenes preferenciales, que hayan sido calificados como tales por el Gobierno colombiano, salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de Impuesto sobre la Renta, cuando a ello haya lugar”¹².

Sin perjuicio de lo previsto en el régimen de precios de transferencia, lo previsto en este artículo no le será aplicable a los pagos o abonos en cuenta que se realicen con ocasión de operaciones financieras registradas ante el Banco de la República.

¹² Resaltado agregado.

2.2. Definición de términos básicos

2.2.1. Países o territorios no cooperantes

Son países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición los señalados en el Anexo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que cumplan con alguno de los siguientes criterios: a) No tengan vigente con el Perú un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria o Convenio para Evitar la Doble Imposición y que incluya una cláusula de intercambio de información; o existiendo estos, no cumplan con el intercambio de información con el Perú o que dicho intercambio sea limitado por aplicación de sus normas legales o prácticas administrativas. b) Ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo y c) Que su tasa aplicable del impuesto a la renta empresarial, de conformidad con el artículo 87°, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior al sesenta por ciento (60%) de la que correspondería en el Perú sobre rentas de naturaleza empresarial, de conformidad con el régimen general.

2.2.2. Paraíso Fiscal

Un paraíso fiscal está constituido por un territorio de baja o nula imposición tributaria por tener un régimen fiscal ventajoso para las empresas (personas jurídicas) o personas naturales.

2.2.3. Países de baja o nula imposición

Los países de baja o nula imposición se caracterizan por no contar con un Impuesto a la Renta o tributos en general similares, dentro de su legislación tributaria,

concediendo a sujetos no domiciliados un tratamiento fiscal en el que brindan exención total de las rentas o utilidades.

2.2.4. Evasión Fiscal

Conducta por la que un contribuyente de manera consciente y voluntaria, intenta pagar menos impuestos de los que le corresponde.

2.2.5. Elusión Tributaria

Actividad realizada por un sujeto que procura eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria a través de figuras, negocios, contratos o actos que, con apariencia de legalidad, llevándose a cabo en la realidad de los hechos actos elusivos, en perjuicio del Estado.

2.2.6. Costos

Los costos hacen referencia al momento en el que una empresa invierte dinero en la producción de un bien o servicio. Para este fin se pueden tener en cuenta tres elementos: materia prima, mano de obra y costos generales de producción

2.2.7. Gastos

Los gastos son egresos o “salidas de dinero” que una empresa o persona paga por la compra de un producto, un bien o un servicio. Por lo general, se convierte en una inversión ya sea tangible o intangible.

2.2.8. Gastos deducibles

Son gastos deducibles el alquiler de bienes, gastos por retribuciones a socios, gastos de vehículos asignados a actividades de dirección o ventas y transporte; gastos

por aguinaldos y bonificaciones; gastos otorgados como estímulo a trabajadores; gastos de transporte y gastos de movilidad, entre otros.

2.2.9. Gastos no deducibles

Son gastos no deducibles, aquellos que entran dentro de la categoría de gastos personales. Que no podría ser validado un gasto deducible una cena familiar, compra de alimentos para el hogar, entre otros.

2.2.10. Deducción

La deducción es una disminución en la tasa tributaria de un impuesto del que tuviera que pagar cualquier contribuyente, por tanto, es un beneficio que otorga el fisco.

2.3. Sistema de hipótesis

2.3.1. Hipótesis General

Es necesario regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición.

2.3.2. Hipótesis específicas

Debe modificarse la Ley del Impuesto a la Renta para regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición.

2.4. Variables

Variable 1:

Regulación de la deducibilidad del costo

Variable 2:

Modificar del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta

Variables intervinientes:

- a) Trazabilidad de operaciones provenientes de países o territorios no cooperantes.
- b) No permitir la deducción del costo por operaciones con de países o territorios no cooperantes.

Capítulo III

METODOLOGÍA

3.1. Metodología de Investigación

La metodología es un conjunto organizacional y estructural de procedimientos que se orientan a obtener resultados sobre la base de conocimientos científicos, siendo que, en la presente investigación se la problemática relacionada con la deducción de costos provenientes de operaciones con países o territorios no cooperantes. En ese sentido, se han utilizado diversos métodos de investigación, tales como el Método Científico, en calidad de método general, asimismo se han usado métodos particulares, como el Dogmático, el Deductivo, el Inductivo, el Analítico, el método de Argumentación Jurídica y la Estadística.

3.2. Tipo de Investigación

La investigación llevada a cabo es a nivel básica con un enfoque cualitativo, pues permite descubrir y explicar el comportamiento de las variables materia de estudio.

3.3. Nivel de Investigación

El nivel de la investigación es de carácter analítico, básico-explicativo

3.4. Diseño de Investigación

El diseño de la investigación es descriptivo-correlacional

3.5. Población y Muestra

Población

La población estuvo conformada por 30 abogados tributaristas, funcionarios de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos – INER de la SUNAT.

Muestra

Al ser el universo poblacional reducido, la muestra se constituyó por los 30 abogados tributaristas, funcionarios de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos – INER de la SUNAT.

3.6. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.

3.6.1. Técnicas de recolección de datos.

Las técnicas utilizadas para la presente investigación fueron las siguientes:

- Observación.
- Entrevista.
- Revisión documental.
- Revisión y consulta Bibliográfica.
- Estudio de casos estudiados.

3.6.2. Instrumentos de recolección de datos.

- Cuestionario
- Análisis de la información documental, bibliográfica y electrónica.
- Fichas de análisis de contenido, de Revisión Documental, bibliográficas, textual y de Resumen.

3.6.3. Técnicas de Procesamiento de Datos

La información recopilada fue analizada y procesada mediante la utilización de los principios estadísticos descriptivos, utilizando tablas de frecuencia simples y de frecuencia porcentuales.

Capítulo IV

ANÁLISIS Y RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

En este apartado, se muestran las tablas de frecuencia simple y porcentual, que muestran las respuestas a las interrogantes formuladas para el tratamiento de la información relevada.

Tabla 1 *¿Está Ud. familiarizado con el concepto de países no cooperantes de baja o nula imposición?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	24	80
No	6	20
Total	30	100

Interpretación: En la tabla 1 se aprecia que, la mayoría de los encuestados señalan que sí se encuentra familiarizados con el concepto de países no cooperantes o de baja o nula imposición, mientras que un 20% señala lo contrario.

Tabla 2 : *¿Cree Ud. que es necesario regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	21	70
No	9	30
Total	30	100

Interpretación: Se aprecia que, la mayoría de las personas encuestadas ha respondido que es necesario regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición (70%), mientras que la opinión en contrario representa un 30%.

Tabla 3 : *¿Cree Ud. que el costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición se usan para no cumplir con las obligaciones tributarias?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
No	6	20
Si	24	80
Total	30	100

Interpretación: Un 80% de las personas encuestadas manifiestan que el costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición se usan para no cumplir con las obligaciones tributarias, mientras que un 20% lo contrario.

Tabla 4 : *¿Esta Ud. de acuerdo con regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	27	90
No	3	10
Total	30	100

Interpretación: El resultado de la encuesta arroja que un 90% de los encuestados indica que se encuentra de acuerdo con regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición, mientras que apenas un 10% refiere lo contrario.

Tabla 5 : *¿Cree Ud. que regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición generaría consecuencias en perjuicio del fisco?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	18	60
No	12	40
Total	30	100

Interpretación: En la tabla precedente se aprecia que, un 60% de los encuestados afirma que no regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición generaría consecuencias en perjuicio del fisco, mientras que un 40% considera lo contrario.

Tabla 6 : *¿Cree Ud. que los contribuyentes que deducen el costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición perjudican al fisco?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	24	80
No	6	20
Total	30	100

Interpretación: El resultado arroja que, un 80% de los encuestados considera que los contribuyentes que deducen el costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición perjudican al fisco, mientras que un 20% refiere lo contrario.

Tabla 7: *¿A la posibilidad de deducir el costo por operaciones con proveedores de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición debe aplicarse las mismas reglas que para el gasto?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	27	90
No	3	10
Total	30	100

Interpretación: Se puede observar que un 90% de los encuestados, ha afirmado que el contribuyente necesariamente debe aplicarse al costo de las operaciones con proveedores de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición las mismas reglas que para el gasto, mientras que un 10% de los encuestados consideran lo contrario.

Tabla 8: *¿Cree Ud. que se pueden trasladar las mismas reglas que limitan la deducción del gasto al costo previstas en la Ley del Impuesto a la Renta?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	30	100
No	0	0
Total	30	100

Interpretación: Del total de los encuestados, se aprecia que el 100% de los encuestados consideran que se pueden trasladar las mismas reglas que limitan la deducción del gasto al costo previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

Tabla 9: *¿Considera Ud. que de darse esta medida, se estaría afectando un derecho a los contribuyentes?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
No	24	80
Si	6	20
Total	30	100

Interpretación: El resultado mostrado en la tabla se aprecia que un 80% de los encuestados señala que no se estaría afectando ningún derecho de los contribuyentes, mientras que un 20% considera que no.

Tabla 10: *¿Considera Ud., que, regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición va a contribuir en mejorar los controles realizados por la SUNAT y evitar deducciones que perjudican al fisco?*

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Si	27	90
No	3	10
Total	30	100

Interpretación: El resultado arroja que un 90% considera que el hecho de regular la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja

o nula imposición contribuirá en mejorar los controles realizados por la SUNAT y así evitar deducciones que perjudiquen al fisco, mientras que un 10% de los encuestados señalan lo contrario.

4.1. Verificación de la Hipótesis

Sobre la base de los resultados obtenidos, se asume que se acepta la Hipótesis, por cuanto, los encuestados de manera mayoritaria han mencionado que resulta necesario modificar el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de incorporar la no deducibilidad del costo por operaciones con países o territorios no cooperantes, analizada en el presente trabajo.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- Resulta necesario modificar el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, para incluir el supuesto de no permitir la deducibilidad del costo proveniente de proveedores de países no cooperantes o de baja o nula imposición.
- Se recomienda modificar el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta en el sentido siguiente:

“Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:

- Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.*
- La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.*

- (iii) *Tengan la condición de sujeto sin capacidad operativa, según publicación realizada por la SUNAT.*

La obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable en los siguientes casos:

- (i) *cuando el enajenante perciba rentas de la segunda categoría por la enajenación del bien;*
- (ii) *cuando de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago no sea obligatoria su emisión; o,*
- (iii) *cuando de conformidad con el artículo 37 de esta Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos.*

Tampoco será deducible el costo computable proveniente de operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los siguientes supuestos:

- (i) *Son residentes de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición;*
- (ii) *Son establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o,*
- (iii) *Sin quedar comprendidos en los numerales anteriores, obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por dichas operaciones.*

No quedan comprendidos en el párrafo anterior los costos derivados de las siguientes operaciones: (i) seguros o reaseguros; (ii) cesión en uso de naves o aeronaves; (iii) transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país; y, (iv) derecho de pase por el canal de Panamá. Dichos costos son deducibles siempre que el precio o monto de la contraprestación sea igual al que hubiera pactado partes independientes en transacciones comparables.

Se considera países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o regímenes fiscales preferenciales a aquellos que cumplan las disposiciones previstas en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establecidas de conformidad con los criterios señalados en el inciso m) del artículo 44.

Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria,

según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por:

1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo”.

BIBLIOGRAFÍA

- (s.f.). Obtenido de <https://www.americaeconomia.com/economiamercados/finanzas/ocde-detecta-175-regimenes-fiscales-preferencialesbarbados-c>
- (s.f.). Obtenido de <https://www.bsm.upf.edu/documents/TESINA-PARAISOS-FISCALES.pdf>
- (s.f.). Obtenido de <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/39141>
- (2015). *Revista Derecho & Sociedad* (45). Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/15255/BEPS>
- Acción 13 Informe país por país.* (s.f.). Obtenido de <http://orientacion.sunat.gob.pe/images/imagenes/contenido/PreciosDeTransferencia/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf>
- Cláusula general anti-elusiva y la norma VIII peruana*. THEMIS. (s.f.). *Revista de Derecho*. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5110529>
- (2015). *Combatir las prácticas fiscales perniciosas , teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.* Obtenido de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combati-laspractic-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-lasustancia-accione-5-informe-finale-2015_9789264267107-es#page43
- Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario. IPDT. (s.f.). *Revista 44*. Obtenido de http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev44_GAL.pdf
- Jimenez Macias, I. (2017). La Clausula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano. XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Perú.

- Los paraísos fiscales y su impacto global en America Latina . (s.f.). *CIMEXUS Revista Nicolaita de Políticas Publicas*. Obtenido de <https://cimexus.umich.mx/index.php/cim1/article/view/190/159>
- Marulanda Otálvaro, H., & Heredia Rodríguez, L. (2016). *Paraísos fiscales : una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad*. Obtenido de http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2015_15
- Matteucci, A. (2001). *Los Paraísos Fiscales - Análisis Tributario*. Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/04/17/los-paraisos-fiscales/>
- Perú y OCDE firman convenio de intercambio de información tributaria y financiera con más de 100 países*. (s.f.). Obtenido de <https://www.mef.gob.pe/es/noticias/notas-de-prensa-y-comunicados?id=5532>
- Picón Gonzales, J. (2016). *La elusión fiscal y la evasión fiscal como obstáculos en los países en desarrollo*. Resolución del Parlamento Europeo.

