Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
Facultad de Ciencias Contables
Escuela Profesional de Gestión Tributaria

Aplicación de la auditoria tributaria preventiva sobre EBITDA tributario en una empresa del sector agrícola

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el Título Profesional de Contadora Pública

AUTOR

Yomayra Angelica LEIVA PIÑAS

ASESOR

Mg. Sonia Jackeline MIRANDA AVALOS

Lima, Perú

2024



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

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

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

Referencia bibliográfica

Leiva, Y. (2024). *Aplicación de la auditoria tributaria preventiva sobre EBITDA tributario en una empresa del sector agrícola*. [Trabajo de suficiencia profesional de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Escuela Profesional de Gestión Tributaria]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

Metadatos complementarios

Datos de autor	
Nombres y apellidos	Yomayra Angelica Leiva Piñas
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	70495902
URL de ORCID	https://orcid.org/0009-0009-5701-225X
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Sonia Jackeline Miranda Avalos
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	42896086
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0002-9831-0116
Datos del jurado	
Presidente del jurado	
Nombres y apellidos	Carlos Alberto Pastor Carrasco
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	06996479
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	Carlos Edwin Rojas Saldívar
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	01317302
Miembro del jurado 2	
Nombres y apellidos	

	Sonia Jackeline Miranda Avalos
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	42896086
Datos de investigación	
Línea de investigación	D.11.0.21 Auditoria Tributaria

Grupo de investigación	No aplica.
Agencia de financiamiento	No aplica
Ubicación geográfica de la investigación	Edificio: Universidad Nacional Mayor de San Marcos País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distrito: Cercado de Lima Avenida: Carlos Germán Amezaga 375 Latitud: -12.0564232 Longitud: -77.0843327
Año o rango de años en que se realizó la investigación	2024
URL de disciplinas OCDE	Negocios, Administración https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.02.04

Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
DIRECCIÓN DE ESCUELA PROFESIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA

ACTA N° 002-FCC-D-2024

SUSTENTACIÓN DE TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL (TSP) PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO PROFESIONAL DE CONTADORA PÚBLICA

En la ciudad de Lima, local Auditorio(3er. piso) de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, siendo las 08:00 horas del día veinticinco de julio del año dos mil veinticuatro, en cumplimiento con lo dispuesto en la Resolución Rectoral N° 00744-R-20 de fecha 18 de febrero del 2020 que aprueba la "Directiva general para realizar, presentar y sustentar el trabajo de investigación para la obtención del grado académico de bachiller, la tesis o el **trabajo de suficiencia profesional** para la obtención del título profesional en la UNMSM"; se reunió el Jurado Evaluador designado según Resolución Decanal N° 001395-2024-D-FCC/UNMSM de fecha 25 de julio de 2024, conformado por los siguientes docentes:

PRESIDENTE	:	Dr. Carlos Alberto Pastor Carrasco
MIEMBRO	:	Dr. Carlos Edwin Rojas Saldívar
MIEMBRO - ASESORA	:	Mag. Sonia Jackeline Miranda Avalos

Quienes procedieron a evaluar y calificar la Sustentación del Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP) titulado: ***"APLICACIÓN DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA PREVENTIVA SOBRE EBITDA TRIBUTARIO EN UNA EMPRESA DEL SECTOR AGRÍCOLA"***, presentado por la bachiller Yomayra Angelica Leiva Piñas con código de matrícula N° 16110203, para la obtención del Título Profesional de Contadora Pública.

Habiendo concluido con la sustentación y evaluación sobre las asignaturas terminales o concentradoras (capstone) de la especialidad, el Jurado Evaluador deliberó y emitió la calificación siguiente:

APROBADA

Siendo las 11:00 horas se dio por concluido el acto académico y leída el presente Acta, procedieron a firmar los integrantes del Jurado Evaluador en señal de conformidad.

Dr. Carlos Alberto Pastor Carrasco
Presidente

Dr. Carlos Edwin Rojas Saldívar
Miembro

Mag. Sonia Jackeline Miranda Avalos
Miembro - Asesora

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

Universidad del Perú. Decana de América

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

ESCUELA PROFESIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA

CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo Sonia Jackeline Miranda Avalos en mi condición de asesora acreditada con el Dictamen N° 000025-2024-EPGT-FCC-/UNMSM de fecha 24 de julio de 2024 del Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP), cuyo título es **"APLICACIÓN DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA PREVENTIVA SOBRE EBITDA TRIBUTARIO EN UNA EMPRESA DEL SECTOR AGRÍCOLA"**, presentado por la bachiller **Yomayra Angelica Leiva Piñas**, para optar el Título Profesional de Contadora Pública, CERTIFICO que se ha cumplido con lo establecido en la Directiva de Originalidad y de Similitud de Trabajos Académicos, de Investigación y Producción Intelectual. Según la revisión, análisis y evaluación mediante el software de similitud textual, el documento evaluado cuenta con el porcentaje de **15 %** de similitud, nivel **PERMITIDO** para continuar con los trámites correspondientes y para su **publicación en el repositorio institucional.**

Se emite el presente certificado en cumplimiento de lo establecido en las normas vigentes, como uno de los requisitos para la obtención del Título Profesional de Contadora Pública, correspondiente.

Firma de la Asesora: _____

DNI: 42896086

Nombres y apellidos de la asesora: Sonia Jackeline Miranda Avalos



DEDICATORIA

El presente trabajo de suficiencia profesional va dedicado a mis padres por su confianza, apoyo incondicional y me llenan de fuerza para que a pesar de toda adversidad siga superándome profesionalmente.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios por darme salud, bienestar para terminar el presente trabajo.

También, quiero reconocer el apoyo incondicional de mi familia por alentarme a seguir adelante en cada etapa del proceso.

A mi asesora Sonia Miranda por su supervisión, paciencia, guía y consejos constantes durante la elaboración del trabajo.

ÍNDICE GENERAL

I. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLO LA ACTIVIDAD 10

1.1 Institución donde se desarrolló la actividad 10

1.1.1 Reseña histórica 10

1.1.2 Servicios que brinda 10

1.1.3 Organización y estructura empresarial 11

1.2 Periodo de duración de la actividad 11

1.3 Finalidad y objetivos de la entidad 11

1.4 Razón o denominación social 12

1.5 Dirección postal 12

1.6 Correo electrónico y teléfonos del centro laboral 12

II. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD 12

2.1 Organización de la actividad 12

2.2 Finalidad y objetivos de la actividad 12

2.3 Problemática 13

2.3.1 Descripción del problema 13

2.3.2 Formulación del problema 14

2.3.3 Antecedentes de la realidad problemática 14

2.3.4 Teorías económicas: 16

2.3.5 Bases teóricas: 17

2.4 Metodología y procedimientos 41

2.4.1 Técnicas e instrumentos 41

2.4.2 Procedimientos utilizados en el tratamiento del problema o caso 42

2.5 Resultados de la actividad 59

2.5.1 Detalles de la aplicación de las técnicas, instrumentos y procedimientos 59

2.5.2 Análisis de las alternativas de solución 60

2.5.3 Discusión de las alternativas de solución 61

2.5.4 Alcance y limitaciones de la alternativa elegida 61

III. CONCLUSIONES 62

IV. RECOMENDACIONES 63

V. REFERENCIAS 64

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 *Cuadro de sistemas de compensación de arrastre de perdidas tributarias ……. …*29

Tabla 2 *Cálculo de la determinación del EBITDA tributario …….....*45

Tabla 3 *Cálculo del Interés neto para la determinación del EBITDA tributario ……* 51

Tabla 4 *Detalle de cuentas contables por gastos de intereses para la determinación del EBITDA tributario ……*52

Tabla 5 *Detalle de cuentas contables por ingresos de intereses para la determinación del EBITDA tributario ……* 53

Tabla 6 *Determinación de la depreciación y amortización ……* 53

Tabla 7 *Determinación del EBITDA tributario ……...* 55

Tabla 8 *Detalle de las cuentas contables relacionadas a gastos por intereses para la determinación del interés neto sujeto a limitación ……* 56

Tabla 9 *Detalle de las cuentas contables relacionada a ingresos por intereses para la determinación del interés neto sujeto a limitación ……...* 57

Tabla 10 *Determinación del Interés Neto 2023 ……* 57

Tabla 11 *Determinación del exceso de limite gastos por intereses ……* 59

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 *Determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría*……22

Figura 2 *Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2022* ……50

RESUMEN

El presente trabajo de suficiencia profesional desarrolla la aplicación y muestra la importancia de la auditoria tributaria preventiva sobre el EBITDA tributario en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio gravable 2023, ya que debido a la modificación del artículo No. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a partir del ejercicio gravable 2021 se modifica el límite de gastos deducibles por intereses de endeudamientos, el cual es determinando por el EBITDA tributario; sin embargo a la fecha existen complicaciones en el entendimiento y aplicación para el cálculo del límite establecido, por lo cual las empresas podrían llegar a tener contingencias tributarias ante las fiscalizaciones por parte de la administración tributaria o dejar de deducir gastos de ejercicios anteriores perjudicando la caja de la empresa.

El método aplicado es el tipo de investigación cualitativo y el diseño empleado es explicativo, buscamos identificar y exponer los criterios y deficiencias para mostrar la aplicación del EBITDA tributario mediante el proceso de la auditoria tributaria preventiva para una empresa del sector agrícola y el efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría tributaria basado principalmente en el procesamiento de la información proporcionado por la empresa y revisión del cálculo del impuesto a la renta determinado por la empresa, se observa que la empresa presenta deficiencias en la aplicación de la norma tributaria evidenciando contingencias sobre el arrastre interés neto que en ejercicios anteriores fueron considerados como no deducibles por superar el límite permitido por la norma los cuales deben formar parte del cómputo del primer componente del interés neto para la determinación del EBTIDA tributario.

Palabras clave: EBITDA Tributario, Auditoria tributaria, Impuesto a la Renta

ABSTRACT

This professional work develops the application and shows the importance of the preventive tax audit on the tax EBITDA in the determination of the income tax for the taxable year 2023, since due to the modification of article No. 37 of the Tax Law Income Tax, starting with taxable year 2021, the limit of deductible expenses for interest on debts is modified, which is determined by the tax EBITDA; However, to date there are complications in the understanding and application for the calculation of the established limit, which is why companies could have tax contingencies in a possible inspection by the tax administration.

The method applied is the type of qualitative research and the design used is explanatory, we seek to identify and expose the criteria and deficiencies to show the application of tax EBITDA through the preventive tax audit procedure for a company in the agricultural sector and the effect of the determination of Income Tax.

Through the application of tax audit procedures based mainly on the processing of the information provided by the company and review of the calculation of the income tax determined by the company, it is observed that the company presents deficiencies in the application of the tax standard, evidencing contingencies on the net interest carryover that in previous years were considered non-deductible because they exceed the limit allowed by the standard, which must be part of the calculation of the first component of the net interest for the determination of the tax EBTIDA.

Keys words: Tax EBITDA, Tax Audit, Income Tax

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de suficiencia profesional se titula “Aplicación de la auditoria tributaria preventiva sobre EBITDA tributario en una empresa del sector agrícola”.

En el curso de la auditoría tributaria correspondiente al período fiscal 2023 de una empresa del sector agrícola, se identificaron deficiencias significativas en la interpretación y aplicación del numeral 1, inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho artículo de La Ley del Impuesto a la Renta experimentó modificaciones sustanciales con la promulgación del Decreto Legislativo N.º 1424, vigente a partir del 1 de enero de 2021. El presente informe detalla los errores más relevantes detectados durante la auditoría preventiva, proporciona un análisis exhaustivo de las implicaciones tributarias de estos hallazgos y sugiere estrategias de corrección fundamentadas en la comprensión de los criterios y definiciones estipulados en la normativa tributaria vigente. Este análisis se enriquece con la interpretación de informes emitidos por la Administración Tributaria, así como con el estudio de publicaciones especializadas y opiniones de expertos en materia fiscal.

Para llevar a cabo este trabajo de suficiencia profesional se han desarrollado en seis capítulos (partiendo del presente), los cuales fueron desarrollados de la siguiente manera:

En el segundo capítulo se detalla el lugar donde tuvo lugar la actividad de suficiencia profesional.

En el tercer capítulo de describe la organización donde se realizó la actividad, se plantea la finalidad y los objetivos del presente trabajo, se formula la problemática de la actividad, y se desarrolla la metodología de la investigación. Luego se desarrollan los procedimientos, los resultados de la actividad y finalmente su impacto en la determinación del Impuesto a la renta de tercera categoría.

En el cuarto capítulo se desarrollan las conclusiones del Trabajo de Suficiencia Profesional

En el quinto capítulo se plantean las recomendaciones y estrategias relacionadas con los procedimientos planteados.

En el sexto capítulo se detallan las referencias bibliográficas utilizadas a lo largo del trabajo de suficiencia profesional.

I. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLO LA ACTIVIDAD

1.1 Institución donde se desarrolló la actividad

En una empresa del sector Agrario.

Es preciso mencionar que la auditoria tributaria preventiva de la empresa en desarrollo en el presente trabajo de suficiencia profesional se llevó a cabo en la firma auditora Ernst & Young Consultores S.C.R.L

1.1.1 Reseña histórica

Ernst & Young (En adelante EY) es una firma que brinda servicios profesionales tales como, auditoria, finanzas, impuestos, contabilidad y asesoría legal. Es considerada por la revista Forbes como una de las Big Four ya que pertenece a las cuatro empresas más importantes del mundo en el sector de consultoría.

El nombre se da por la fusión global entre Ernst & Whinney y Arthur Young en 1989 cuyo principal lema es "Construyendo un mejor entorno de negocios", es desde el año 2013 que la firma gano posicionamiento global.

EY está conformada por varias empresas miembros, en el Perú una de las empresas miembro es Ernst & Young Consultares S.C.R.L dedicada a las actividades de consultoría de gestión, inicio sus actividades el 01 de setiembre de 2019, empresa en la cual se desarrollo el presente Trabajo de Suficiencia Profesional.

1.1.2 Servicios que brinda

Ernst & Young Consultares S.C.R.L, se divide en líneas de servicios las cuales se detallan a continuación:

- Assurance Services: En esta área se brindan principalmente servicios de auditoria financiera, Asesoría Contable, Servicios Financieros Asesoría Contable.

- Tax Services: En esta área se realizan los servicios relacionados al cumplimiento de Impuestos empresariales tanto nacionales como internacionales, Contabilidad Tributaria y asesoramiento de riesgos.

- Advisory Services: Consta de cuatro líneas: Actuarial, IT Risk and Assurance, Risk y Performance Improvement.

- Transaction Advisory Services (TAS): En esta área se encarga de optimización, inversiones, aumento de capital y asesoramiento en reorganización de sociedades.

1.1.3 Organización y estructura empresarial

Ernst & Young tiene presencia a nivel multinacional y según la pagina web oficinal de la firma indican que tienen el propósito de construir un mundo mejor en los negocios. La firma brinda servicios de calidad, estableciendo mayor confianza en el mercado de todo el mundo, con el fin de cumplir los objetivos trazados a los sus grupos de interés desarrollan líderes sobresalientes. Al hacerlo, ejercen un papel primordial en la construcción de un mejor mundo de negocios para nuestra gente, nuestros clientes y nuestras comunidades.

1.2 Periodo de duración de la actividad

Al respecto, sobre el periodo de duración, bajo la calidad de asistente encargada, mi persona ha realizado funciones desde el 21 de setiembre del 2021 a la actualidad.

1.3 Finalidad y objetivos de la entidad

De acuerdo con la información proporcionado por la empresa en su portal web EY tiene compromiso con la diversidad y la inclusión, para lo cual ha firmado la declaración de la diversidad y la inclusión, así mismo tiene compromiso con los derechos humanos.

Por otro lado, indican que los principales valores son las personas que trasmiten integridad y sepan trabar en equipo e inclusión, entusiasmo y impetu para liderar.

1.4 Razón o denominación social

Una empresa del sector agrícola

1.5 Dirección postal

AV. Victor Andres Belaunde 171 San Isidro 15073, Perú

1.6 Correo electrónico y teléfonos del centro laboral

administraciondepersonalperu@pe.ey.com

II. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

2.1 Organización de la actividad

A la fecha de la preparación del presente Trabajo de Suficiencia Profesional me encuentro laborando en el área de Business Tax Compliance (BTC), ocupando el cargo de In-charge (Asistente encargada), el área en mención se encuentra desarrollando las actividades de auditoria tributaria y asesoramiento, la cual consiste en la preparación y revisión de impuesto mensuales y anuales.

2.2 Finalidad y objetivos de la actividad

El presente análisis tiene como finalidad mostrar las deficiencias determinadas mediante la auditoria tributaria en la interpretación y aplicación del inciso a) del artículo 37 de la ley del impuesto a la renta relacionado al límite de gastos por intereses determinado por el EBITDA. Este trabajo es importante porque va a sentar las bases de manera conceptual y procedimental de las de las diversas y complejas operaciones que realiza la empresa en el ámbito normal de sus actividades y se pueda identificar con claridad y de ellas se incluyen dentro del análisis del cálculo de EBITDA tributario, así como evaluar posibles operaciones a futuro relacionado a obligaciones financieras y endeudamientos que generen intereses y puedan ser computables para el cálculo del límite de intereses.

El objetivo es analizar las diversas operaciones de endeudamientos que realiza la empresa y determinar si son computables para la determinación del EBITDA tributario, las mismas que son por operaciones de préstamos con proveedores

domiciliados y no domiciliados, compra de bonos, arrendamientos, operaciones con sus vinculadas y terceros, y obligaciones financieras.

El segundo objetivo es verificar el procedimiento que la empresa realizó en ejercicios anteriores desde la vigencia de la normativa e identificar el arrastre de compensaciones.

2.3 Problemática

2.3.1 Descripción del problema

La empresa se desarrolla en el sector agrícola y realiza el cultivo, procesamiento y comercialización de frutas, los cuales tienen temporadas de cultivos y cosecha en diferentes periodos del año. Es por ello por lo que mantiene obligaciones con entidades financieras por préstamos a corto plazo con el banco de crédito del Perú y Scotiabanck por 10 millones con un vencimiento en febrero del 2023 y 15 millones con vencimiento en abril del 2023, por los cuales se generan intereses.

Por otro lado, se registraron los intereses por financiamientos por el Bono adquirido en el 2020 $350 costo de desembolso; se registran los intereses por el financiamiento del leasebank que incluye el costo de desembolso e Intereses; También se registran los intereses provenientes de arrendamiento por leasing.

En ese sentido, debido a que las operaciones por endeudamiento gasto e ingresos de intereses son importes materiales, la empresa realiza la evaluación del límite de intereses deducibles para la determinación del Impuesto a la renta del 2023, para lo cual se establece los lineamientos y procedimientos que se deben desarrollar a fin de determinar una correcta entendimiento y procesamiento de la normativa tributaria.

Según la publicación del Decreto Legislativo No. 1424 se realizan modificaciones al inciso a) del Articulo 37 de la LIR, en la cual se da el cambio del cálculo del límite de interese deducibles, anteriormente en el numeral 1 del inciso a del artículo 37 de la LIR indican “Serán considerados aptos para tomar el gasto los intereses provenientes de endeudamiento, cuando dicho endeudamiento no exceso del resultado el límite establecido al cierre del ejercicio anterior; los intereses se obtengan por el exceso que

resulte de la empleo del coeficiente no serán considerados aptos como gasto para la determinación del impuesto"; sin embargo, a partir del 2021 la norma cambia y establece que " no son deducibles los intereses netos en la parte que excedan el treinta por ciento (30%) del EBITDA del ejercicio anterior.

La empresa para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2023, determina de forma errada el límite de 30% del EBITDA el cual es obtenido por la Renta neta luego de efectuado la compensación de pérdidas más intereses neto, depreciación y amortización, de lo cual los intereses netos comprenden aquellos que son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, los cuales se detallan a continuación:

En el ejercicio 2022 la empresa realizó operaciones gastos por interés con entidades no domiciliados que al cierre del ejercicio 2023 no fueron cancelados.

Al cierre del ejercicio 2022 la Compañía determino gastos por interese que superaron el límite del 30% de EBITDA, lo cual para la determinación límite del ebitda el ejercicio 2023 constituyen intereses no deducibles, reduciendo así el límite de gastos por intereses.

2.3.2 Formulación del problema

¿Cuáles son las principales deficiencias en la interpretación y aplicación del inciso a) del artículo 37 de la LIR y su determinación del límite del EBITDA?

2.3.3 Antecedentes de la realidad problemática

Es preciso resaltar la importancia de los gastos sujetos a límite entre ellos el "Límite de gastos de intereses por endeudamiento" el cual está limitado por el 30 % del EBITDA tributario; por lo tanto, como antecedentes a la situación problemática del presente trabajo de suficiencia profesional notamos siguientes fuentes encontradas.

Chira, Rivas y Orihuela (2021) en su investigación titulada: "Investigación de la norma del EBITDA tributario y su repercusión en los resultados fiscales de empresas del

sector inmobiliario en el ejercicio 2021". Universidad ESAN -Lima; para obtener el grado de magister en finanzas y derecho corporativo.

En relación con la relevancia del tema con nuestra investigación; el autor nos señala: Realizó una investigación exhausta de la norma del EBITDA Tributario, así como los resultados finales, en base a si es que el cambio de la norma que limita la deducción de los gastos por intereses es más razonable y si es que logra cumplir con su propósito que sería limitar las futuras operaciones elusivas o si es que se ha emitido una norma distinta con fines netamente recaudatorios. Adicionalmente, cabe indicar que en la tesis no solamente se ha hecho una investigación en base a los estados financieros sino también a nivel conceptual y normativo.

Cisneros y Malca (2021) en su investigación para obtener el grado de Contador Público titulada "Tratamiento tributario de los gastos financieros y su impacto en la determinación del impuesto a la renta, en las empresas de bebidas no alcohólicas en Lima moderna, en el año 2020", Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Lima - Perú. El propósito principal de la investigación es establecer la repercusión del tratamiento tributario aplicable a gastos financieros en el cálculo del Impuesto a la Renta de la empresa. La metodología aplicada fue sustentada en un estudio básico, de tipo no experimental y explicativa. Se utilizaron las encuestas y entrevistas. En la investigación llegaron a la conclusión el cambio de la norma tributaria respecto a la deducción de intereses limitado por el 30% del EBITDA tributario tuvo un impacto considerable en el ejercicio 2021 generando un menor gastos financieros deducibles y por ende mayor desembolso de dinero al efectuar el pago del Impuesto a la Renta.

Lazo (2024) en su investigación titulado "El EBITDA tributario y su relación con el impuesto a la renta, en las empresas del sector inmobiliario, Lima". Universidad Nacional Mayor de San Marcos -Lima; para obtener el título profesional de Contador Público. En relación a la relevancia del tema con nuestro trabajo de suficiencia profesional; la autora nos señala: Debido a que en la LIR, precisamente en el artículo 37, inciso g) que señala una limitación cuantitativa, no se establecen los lineamientos para la determinación de intereses devengado en empresas que aún no inician actividad económica, lo conlleva a controversias al momento de determinar la totalidad de

intereses financieros a deducir en cada ejercicio gravable, ocasionando excedentes, posibles reparos y disminución en la base del cálculo del EBITDA Tributario.

Por otro lado, recomienda a las empresas encuestadas capacitar a los expertos y colaboradores involucrados tanto en el proceso de financiamiento como en la determinación de los gastos financieros deducibles, mediante charlas brindadas por expertos tributarios en el sector inmobiliario, para generar conciencia en los jefes de las áreas financiera, contable y tributaria a fin de que se cuenten con los sustentos necesarios de los gastos financieros en el momento oportuno, así se disminuirían el pago de multas, intereses y adiciones por reparos tributarios, siendo éstos sobrecostos adicionales a las empresas que no son contemplados durante el financiamiento de los proyectos por la falta de control.

2.3.4 Teorías económicas:

El presente Trabajo de Suficiencia Profesional tiene relación directa con la recaudación de impuestos por las entidades administrativas y las implicancias tributarias para las empresas, por ello es importante mencionar las teorías de la tributación que se fundamentan en diversas perspectivas y teorías que buscan justificar la existencia y la función de los impuestos en una sociedad.

Adam Smith (1776) En su obra titulada "La Riqueza de las Naciones", aborda el concepto de la "mano invisible" y sostiene que los impuestos deben ser proporcionales a la capacidad contributiva de los individuos. También destaca la importancia de la equidad y la justicia en la imposición de tributos.

John Rawls (1971) En su obra “Una Teoría de la Justicia” desde una perspectiva más contemporánea, propone el principio de justicia distributiva en la misma que argumenta que las desigualdades económicas y sociales deben beneficiar a los menos favorecidos, y los impuestos pueden ser utilizados para reasignar la riqueza con el fin de lograr una mayor equidad.

En base a estas doctrinas, se observa que la normativa tributaria recoge el concepto de "Capacidad contributiva" en el Art. No. 21 de Código Tributario en la cual indica que las personas naturales o jurídicas y demás contribuyentes que estén o no limitados o carezcan de capacidad y personalidad jurídico según el derecho privado o público, siempre que la Ley le impute la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias por ello el obligado tributario debe tomar conciencia de su responsabilidad social con el deber de tributar.

2.3.5 Bases teóricas:

2.3.5.1 Auditoria:

La auditoría consiste en un estudio o evaluación de manera ordenado, metódico y organizado de las diversas operaciones que realizan las empresas, la cual tiene la finalidad de otorgar una opinión de la adecuación de los principios contables.

2.3.5.2 Tipos de auditoria:

a) Auditoría externa

Con el propósito de obtener mayor beneficios y no incurrir en contingencias tributarias en futuras y posibles fiscalizaciones ante la administración tributaria, los usuarios finales conjuntamente con la plana gerencial de las empresas buscan tener de manera recurrente Auditorias externas, debido a que estas son de manera independientes a la empresa, utilizando procedimientos y técnicas minuciosas sobre las operaciones y los soportes documentarios de las empresas, el resultado final de dichas auditorías externas se emite un informe con la opinión que puede evidenciar errores de impacto significativo (Lino, 2019).

b) Auditoría interna:

Este tipo de Auditoria es llevado cabo por personas que tienen dependencia de la empresa cuya principal función es revisar la veracidad y exactitud de las operaciones de las empresas y con ello llevar un control de los activos con los registros de la contabilidad (Baila, 2018)

2.3.5.3 Auditoria tributaria:

Según la definición de la entidad administradora en el Perú (SUNAT) es un examen, control analítico y metódico que haciendo uso de técnicas y procedimientos evalúa y verifica la correcta aplicación de la normativa legal y su posterior pago de los deberes tributarios y el correcto uso de los derechos y beneficios establecidos en las normativas legales.

Pereda (2016) Considera que las declaraciones juradas realizadas por los contribuyentes, las cuales pueden ser de periodicidad mensual, anual y presentación y declaración de libros electrónicos y estado financieros y demás obligaciones son analizadas mediane la auditoria tributaria que involucra la utilización de técnicas para una correcta aplicación de la normativa tributaria tanto en los aspectos sustanciales y formales, cuya finalidad de identificar y mitigas elusiones que conlleven a una posible contingencias tributarias ante la administración tributaria o identificar créditos a beneficio de los contribuyentes u obligados del impuesto.

a) Tipos de auditoria tributaria

Pereda (2016) indica que existen modelos de auditoría tributaria, las cuales son:

1. Auditoria tributaria por parte de la administración tributaria: Generalmente este tipo de Auditoria es realizado por las entidades del Estado como Sunat, se realiza con la finalidad de verificar el cumplimiento de la normativa tributaria, así mismo indica que tiene relación directa con la recaudación tributaria.

2. Auditoría tributaria de manera independiente: Este tipo de Auditoria es realizada por entidades o personas independientes con la finalidad de evidenciar la situación tributaria de las empresas y evidenciar riesgos luego corregirlo de manera eficiente y con ello prevenir las contingencias tributarias.

b) Clasificación de la Auditoria Tributaria

El autor Pereda (2016) cataloga la Auditoria Tributaria como a continuación se detalla:

1. **Por su campo de acción**

Acción tributaria

Corresponde a la revisión realizada por la entidad administrativa tributaria del Estado (SUNAT) con el propósito de validar el desempeño de las obligaciones tributarias ya sea de carácter formal y/o sustancial por el contribuyente.

Preventiva

Corresponde a la Auditoria realizada por los miembros de la misma empresa o con un auditor independiente de la empresa con el propósito de mitigar las contingencias tributarias.

2. **Por iniciativa**

Voluntaria

Es la auditoria que tiene el propósito de verificar y constatar si el cálculo de los impuestos está de acuerdo lo establecido por la administración tributaria.

Obligatoria

La entidad administrativa tributaria ejerce su facultad de fiscalización.

3. **Por su ámbito**

Función integral

Corresponde a la auditoria tributaria efectuada a la todas las partidas que tengan incidencia tributaria que forman parte de los estados financieros de las empresas, con el propósito de determinar el desempeño en forma adecuada con las responsabilidades tributarias en el momento en el que corresponde.

Parcial

Consiste en la auditoria de una partida en especifico de los estados financieros y centrándose en un impuesto específico (Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la renta, Impuesto temporal a los Activos Netos, etc.) o relacionada a un área en específico de las empresas (Compras, ventas, producción, finanzas, etc.)

2.3.5.4 Auditoria tributaria preventiva:

Se define como el procedimiento que se realizan para la investigación de criterios y posiciones tributarias que aplican las entidades en sus operaciones con el fin de determinar una acertada declaración de las responsabilidades tributarias y el pago de estos. Esta auditoría también es conocida como auditoria fiscal, la cual consiste en un análisis minucioso que realizan los auditores sobe las operaciones realizadas por la empresa y el control interno de la entidad, con el propósito de evidencias los riegos en el aspecto tributario y encontrar mejoras con el fin de mitigar las contingencias tributarias ante la supervisión de la entidad administradora. (Llano, 2019).

En el campo tributario la auditoría es el análisis para poder examinar el correcto pago de los deberes tributarios, determinando si no se está omitiendo tributos a favor del contribuyente o se está presentando mal las declaraciones a favor del fisco (Condori, 2017).

La auditoría de carácter preventivo tiene la labor de examinar los registros de contabilidad de la empresa y los soportes documentarios de todas las operaciones de la empresa, con el motivo de realizar las declaraciones y pagos de acuerdo a las fechas ya indicadas por la entidad administrativa. Esta auditoria es realizada por entidades que no tienen vinculo dependiente de la empresa previo a la fiscalización del Ente administrativo. Es de suma importancia que las empresas implementen una auditoría a sus actividades, aquellas que están relacionadas a diferentes tributos, con el propósito de estar acorde a lo indicado por la normativa tributaria. (Reyes, 2015).

2.3.5.5 Etapas de la auditoria tributaria preventiva según Guevara (2018):

a) Planeación:

Está relacionado a estableces diferentes pasos, mismos que están los cuales están vinculados con estrategias donde el auditor da una verificación sobre el desempeño de la empresa y señala sus inconvenientes. En esta etapa se emite un informe como resultado final, la cual debe contener las pautas más propicias para obtener los resultados planteados.

b) Trabajo de campo de ejecución:

Las personas designadas para el trabajo de campo ejecutan el plan previamente establecido siguiendo los procedimientos indicados que sean adecuados para las operaciones en revisión, en esta etapa se tiene la finalidad de determinar el fundamento del informe de auditoría.

c) Informe:

Corresponde a la parte final del proceso de revisión de la auditoria en ella se plasma los resultados de los expertos.

2.3.5.6 Objetivos de la auditoria tributaria preventiva:

El objetivo es evaluar la situación de los impuestos para conocer si la entidad está cumpliendo con la normativa tributaria; además, poder verificar si las declaraciones que se presentan y la información declarada esté de acuerdo con los registros contables y si están adecuadamente aplicadas y cuentan son soporte documentario para acreditar las operaciones (Llano, 2019).

De acuerdo con el autor Condori (2017) nos menciona los siguientes objetivos de la Auditoria Tributaria:

1. Definir la autenticidad de las declaraciones en su información contenida y otros datos importante.
2. Determinar la claridad de las actividades que realiza de la empresa en términos contables: Análisis de registros contables, libros, comprobantes y transacciones.

3. Inspeccionar el adecuado uso de las normas de campo tributario en las operaciones con incidencia financiera.

2.3.5.7 Administración tributaria:

La administración tributaria es la institución competente para administrar los tributos internos y tributos aduaneros. En el Perú es la SUNAT (Superintendencia nacional de aduanas y administración tributaria), la cual tiene independencia en la gestión de sus recursos, así mismo forma parte del Ministerio de Economía y Finanzas (Junio, 2024).

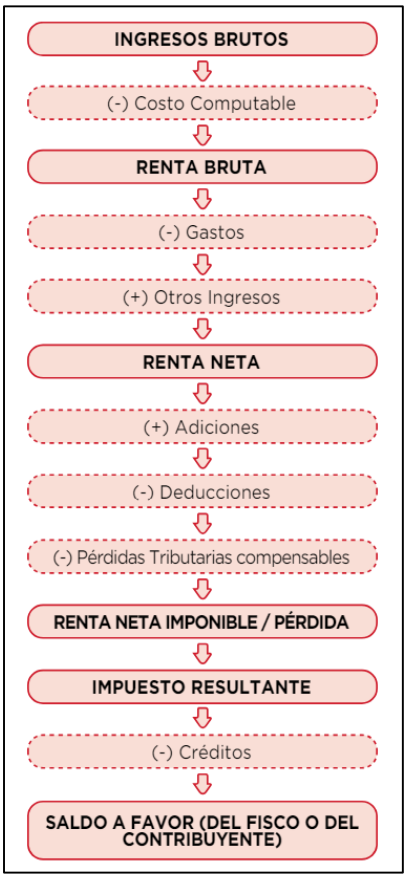
Su principal función es administrar los tributos tales como el Impuesto a la Renta, impuesto al valor agregado, impuesto selectivo al consumo, derechos arancelarios, impuestos especiales a la minería, regalías mineras y el gravamen especial a la minería por otro lado administra las contribuación a ESSALUD y ONP (TUO Código tributario)

2.3.5.8 Determinación del Impuesto empresarial de tercera categoría:

Teniendo en cuenta que para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría se debe regir por la siguiente estructura:

Figura 1

Determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría



Nota: La figura muestra el flujo general de la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría Fuente: Datos tomados de la página web de SUNAT.

De acuerdo con el esquema, la Renta neta imponible o pérdida, está se determinará mediante el importe de la Renta Neta considerando las deducciones permitidas por ley y mientras dicha deducción no esté literal e implícitamente prohibida por ley, teniendo en consideración que existen gastos cuya deducción está sujeta a limites, así como adiciones que implican gastos no admitidos por ley establecidos en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.3.5.9 Renta Neta:

En el inciso a) del artículo 37 de la LIR, instituye que, para determinar el impuesto empresarial , se debe deducir de la renta bruta las operaciones requeridas para generarla y mantenerla hasta el límite máximo permitido por ley, así como los gastos

relacionados con la obtención de ganancias de capital, siempre y cuando no este prohibida por la ley. En ese sentido, en cuanto a dichos gastos requeridos, cabe destacar que estos gastos están estrechamente relacionados con la obtención de ingresos o el mantenimiento de la fuente (Congreso de la República, 2018).

2.3.5.10 Renta Neta Imponible:

Este monto se determina luego de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores con la renta neta en el ejercicio gravable en revisión, se debe tener en consideración que no se incluyen las participaciones de utilidades a los trabajadores. Cabe precisar que si la empresa no tiene pérdidas de ejercicios anteriores que compensar la renta neta imponible será equivalente a la renta neta. Es a este monto que se debe aplicar la tasa tributaria del 29.5% para determinar el Impuesto a la renta a pagar.

2.3.5.11 Adiciones:

Según Hérnandez, (2022) las adiciones son todos los desembolsos en un definido ejercicio gravado con el impuesto que la Administración Tributaria no considera aceptables para fines tributarios, estos gastos pueden ser temporal (la entidad administrativa los aceptará en el año siguiente) o permanentes (la entidad administrativa no los tomará como gastos deducibles por no cumplir con lo estipulado en la normativa tributaria). Este monto debe sumarse a los resultados del ejercicio fiscal para calcular la renta neta tributaria

Según con el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, en adelante referida como LIR, se determina que no serán deducibles para efectos tributarios aquellos gastos personales que no correspondan a la actividad empresarial, así como los pagos efectuados por concepto de multas, recargos, sanciones o intereses moratorios impuestos por entidades del Sector Público. Asimismo, se excluyen de la deducibilidad las liberalidades, incluyendo donaciones y obsequios, y los gastos respaldados por comprobantes de pago que no cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de la LIR.

Por otra parte, la deducción de gastos debe fundamentarse en el principio de causalidad, así como en criterios de formalidad, normalidad y fehaciencia, los cuales son criterios comúnmente revisados durante las fiscalizaciones tributarias, especialmente en el sector inmobiliario. El principio de causalidad, definido en el artículo 37 de la LIR, hace referencia a la necesidad de que los gastos incurridos por la empresa estén vinculados con la generación de ingresos y el mantenimiento de la fuente productora de la misma. En cuanto al criterio de formalidad, este se refiere al cumplimiento de las disposiciones contenidas en la normativa tributaria, en particular lo estipulado en el artículo 37 de la LIR y el artículo 21 de su Reglamento, los cuales dictan que los gastos a deducir deben estar asociados a ciertas formalidades requeridas para su aceptación como deducibles. Respecto al criterio de normalidad, es imperativo que los gastos considerados para deducción correspondan a operaciones habituales y usuales del giro empresarial. Finalmente, el criterio de fehaciencia exige la comprobación efectiva de la realización de las operaciones económicas asociadas a los gastos o costos deducidos, garantizando así su veracidad.

2.3.5.12 Deducciones:

La Administración Tributaria autoriza la inclusión de ciertos gastos en la presentación jurada anual con el propósito de reducir el resultado del ejercicio económico, lo cual, a su vez, reduce la carga tributaria del contribuyente. No obstante, esta inclusión está condicionada al riguroso cumplimiento de las disposiciones establecidas en la normativa tributaria vigente. Adicionalmente, se permite la deducción de gastos que hayan experimentado un incremento temporal en ejercicios fiscales previos, siempre y cuando dichos gastos se ajusten a los criterios y formalidades estipulados en la Ley del Impuesto a la Renta. (Hérnandez, 2022).

2.3.5.13 Principio de causalidad:

El Tribunal Fiscal, a través de diversas resoluciones como la RTF N° 6463-8 de 2014, ha enfatizado que el principio de causalidad establece una conexión indispensable entre los gastos realizados, el mantenimiento de la fuente productora y la generación de renta. Además, ha señalado que, para evaluar la deducibilidad de un gasto, es necesario considerar criterios adicionales, tales como la relación directa del gasto con

la actividad empresarial y su proporción adecuada respecto a las operaciones de la empresa. En esencia, los gastos deben estar justificados y ser pertinentes a la actividad económica que produce ingresos.

Esta interpretación más amplia del principio de causalidad ofrece una mayor flexibilidad en la deducción de gastos, reconociendo que las empresas pueden enfrentar una diversidad de gastos necesarios para la generación de ingresos, incluyendo aquellos que involucran pagos a terceros, como proveedores o contratistas.

No obstante, a pesar de esta flexibilidad interpretativa, es imperativo que los contribuyentes mantengan una documentación y registros detallados que respalden la deducción de gastos, asegurando así el cumplimiento de las normativas fiscales aplicables. Se recomienda encarecidamente la consulta con asesores fiscales o legales para garantizar la adherencia a las disposiciones tributarias específicas de la jurisdicción correspondiente.

2.3.5.14 Fehaciente:

La Administración Tributaria peruana impone como requisito indispensable que los gastos sean fehacientes, lo cual implica que deben ser comprobables y estar debidamente documentados. Esta exigencia es crucial para asegurar la transparencia y el acatamiento de las normativas fiscales. En el marco de sus competencias, la Administración Tributaria realiza procesos de fiscalización en los que se revisan los comprobantes de pago para confirmar la realidad de las transacciones y efectúa cruces de información con el fin de evaluar el cumplimiento de las normativas tributarias.

Los contribuyentes tienen la obligación de conservar registros y documentación pertinente que justifique sus transacciones y gastos. Además, deben velar por que sus operaciones se ajusten a las disposiciones establecidas en la legislación tributaria del Perú. El incumplimiento de estas regulaciones puede resultar en la imposición de sanciones y multas por parte de la Administración Tributaria. Por tanto, es de suma importancia que los contribuyentes estén bien informados sobre sus obligaciones

fiscales y conserven la documentación necesaria para sustentar sus deducciones y operaciones.

Ante cualquier incertidumbre, se aconseja encarecidamente la consulta con un asesor fiscal o legal competente para asegurar una correcta observancia de las regulaciones fiscales. (Escudero-Whu, 2021).

2.3.5.15 Normalidad:

El criterio de normalidad es esencial en establecer la deducibilidad de los gastos, ya que dicta que dichos gastos deben estar intrínsecamente vinculados con las actividades comerciales regulares y habituales del contribuyente que generan renta imponible. En consecuencia, los gastos financieros deducibles son aquellos que forman parte integral de las operaciones comerciales ordinarias y que son indispensables para la generación de ingresos sujetos a imposición. Estos gastos deben ser razonables y proporcionales a las operaciones comerciales efectivas de la empresa, lo cual contribuye a prevenir el uso de estrategias artificiales o inusuales para la consideración de gastos financieros que no se relacionan con las actividades comerciales legítimas. Tal enfoque previene el abuso del sistema tributario y asegura que únicamente se deduzcan aquellos gastos financieros que satisfagan los requisitos de normalidad y causalidad, tal como se refiere Villanueva (2013).

En así, la Resolución N° 5510-8 de 2013 subraya que, para demostrar la causalidad conforme al criterio de normalidad, el contribuyente debe suministrar documentación que evidencie el vínculo de los gastos con las operaciones empresariales. Esto implica que el contribuyente tiene la responsabilidad de presentar pruebas contundentes que corroboren la conexión directa entre los gastos financieros y las actividades comerciales que son habituales y normales para la empresa. La resolución establece que es deber del contribuyente proporcionar dichas pruebas de causalidad bajo el estándar de normalidad para justificar la deducción de los gastos financieros dentro del marco de las regulaciones fiscales.

2.3.5.16 Formalidad:

Es crucial subrayar que, para la deducibilidad de los gastos, no solo deben ser verificables y estar en consonancia con el principio de causalidad, sino que también deben estar a corde con los procedimientos y condiciones prescritos por la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y su reglamento. En caso de que una empresa omita estos pasos, la Administración Tributaria está facultada para rechazar la deducción de dichos gastos en el curso de una fiscalización. Por lo tanto, es imperativo que la empresa se adhiera a todos los requisitos y formalidades que la legislación tributaria impone para cada categoría de gasto que se busca deducir.

Adicionalmente, las empresas deben estar plenamente informadas sobre los requisitos formales específicos aplicables a cada tipo de gasto y asegurarse de su cumplimiento, ya que cualquier desviación de estos requisitos puede conducir a la denegación de la deducción de gastos durante una auditoría o proceso de fiscalización. Los gastos deben ajustarse a las formalidades detalladas en la legislación para ser considerados deducibles, tal como se refleja en las RT F N° 03670-2-2017 y N° 00197-4-2017.

2.3.5.17 Pérdidas compensables:

De acuerdo con el resultado del ejercicio gravable de cada empresa, cabe la posibilidad de que el resultado fiscal sea una perdida tributaria, para ello el artículo 50 de la LIR, se establece dos sistemas de arrastre de perdidas por los cuales se puede compensar dicha perdida en los ejercicios posteriores.

Tabla 1

Cuadro de sistema de compensación de arrastre de perdidas tributarias

SISTEMA A
Este mecanismo permite que las empresas compensen las pérdidas netas totales de tercera categoría de fuente peruana que hayan incurrido en un ejercicio fiscal específico. La compensación se realiza imputando dichas pérdidas a las ganancias obtenidas en los cuatro ejercicios fiscales siguientes, iniciando desde el ejercicio inmediatamente posterior al que se generó la pérdida. Es importante destacar que si, después de los cuatro ejercicios fiscales permitidos, aún queda un saldo de pérdida que no ha sido compensado, este remanente no podrá ser utilizado para compensar rentas en ejercicios fiscales futuros. En otras palabras, el derecho a compensar la pérdida se extingue si no se ha utilizado completamente dentro del periodo de cuatro años subsiguientes al ejercicio en que se originó la pérdida.

SISTEMA B
La normativa tributaria permite que las empresas compensen las pérdidas netas totales de tercera categoría de fuente peruana generadas en un ejercicio fiscal, aplicándolas de manera sucesiva, año tras año, hasta que se agoten. Esta compensación se realiza imputando hasta el cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que se generen en los ejercicios fiscales subsiguientes. Es relevante mencionar que, a diferencia de otros sistemas de compensación de pérdidas que pueden tener un límite temporal, en este caso, si después de aplicar la compensación durante los cuatro ejercicios fiscales siguientes a la generación de la pérdida aún queda un remanente, este saldo no se pierde. En su lugar, la empresa tiene la posibilidad de continuar arrastrando el saldo pendiente de la pérdida para compensarlo en ejercicios fiscales futuros, sin un límite de tiempo preestablecido para su aplicación.

Nota: Elaboración propia

2.3.5.18 Fiscalizaciones:

La deducibilidad de los gastos no solo requiere que sean comprobables y acordes con el principio de causalidad, sino que también deben estar alineados con los procedimientos y condiciones que la LIR y su reglamento establecen. La omisión de estos procedimientos por parte de una empresa puede llevar a que la entidad tributaria rechace la deducción de dichos gastos durante un proceso de fiscalización. Por ende, es esencial que la empresa cumpla con todos los mandatos y formalidades que la legislación tributaria prescribe para cada tipo de gasto que se desee deducir.

Las empresas deben, además, estar debidamente informadas sobre los requisitos formales específicos para cada tipo de gasto y asegurarse de su cumplimiento. La inobservancia de estos requisitos puede resultar en la no aceptación de la deducción de gastos en el transcurso de una auditoría o fiscalización. Los gastos deben satisfacer las formalidades estipuladas en la legislación tributaria para ser reconocidos como deducibles, como se evidencia en las RTF N° 03670-2-2017 y N° 00197-4-2017.

2.3.5.19 Infracciones tributarias:

Los incumplimientos tributarios se configuran como violaciones a las disposiciones establecidas en la normativa tributaria. Las empresas están obligadas a cumplir con una serie de deberes formales, tales como la presentación oportuna de declaraciones tributarias, la emisión de comprobantes de pago, el mantenimiento de libros contables, entre otros. El incumplimiento de estas obligaciones puede resultar en la comisión de una infracción y, como consecuencia, en la imposición de sanciones pecuniarias, tal como señala (Huerta, 2018).

El Código Tributario, en su artículo 164º, caracteriza a las infracciones como actos contrarios a las normas tributarias, los cuales son sancionables conforme a lo establecido en el artículo 165º del mismo cuerpo legal. Se considera también como infracción el incumplimiento de las obligaciones tributarias, el cual es pasible de sanción por parte de la autoridad fiscal tras un proceso de fiscalización, según lo establecido en el artículo 164º del Código Tributario.

2.3.5.20 Sanción:

De acuerdo con Huerta (2018), una sanción se define como la penalidad impuesta a un contribuyente por haber infringido las normas tributarias en vigor. Las sanciones se aplican tras la identificación y justificación de una infracción tipificada en el Código Tributario, y están fundamentadas en la legislación correspondiente. Además, el contribuyente puede beneficiarse de un sistema de gradualidad del empleo de las sanciones, dependiendo de la naturaleza y circunstancias de la infracción cometida.

Las entidades pueden ser objeto de diversas sanciones, entre las que se incluyen multas, conforme lo estipula el artículo 180° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario. Otras penalidades posibles son el internamiento de vehículos, la clausura de establecimientos comerciales, el comiso de bienes, la suspensión de licencias y otras medidas similares, tal como lo expone.

2.3.5.21 Contingencias tributarias

Samillán (2018) define una contingencia tributaria como la situación en la que una empresa no efectúa el pago o reconocimiento de una deuda tributaria correspondiente a un impuesto que se encuentra pendiente.

Por su parte, Huerta (2018) describe las contingencias tributarias como los riesgos constantes que amenazan a las empresas u organizaciones en el desarrollo de sus actividades económicas. Estos riesgos pueden surgir, por ejemplo, durante la presentación y/o declaración mensual de impuestos u otras situaciones relacionadas con las obligaciones fiscales. Se incurre en contingencias tributarias cuando no se tiene claridad sobre las obligaciones tributarias que se deben asumir y la manera adecuada de presentar la declaración jurada.

Las contingencias tributarias generan un riesgo que puede exponer a la empresa a consecuencias negativas, como errores en la aplicación de la normativa tributaria o cálculos incorrectos de los tributos a pagar. Estos riesgos fiscales pueden impactar económicamente a las entidades, llevándolas en algunos casos a endeudarse o a

gestionar el fraccionamiento de la deuda para poder continuar realizando sus actividades en el mercado y mantener sus actividades habituales, según Huerta (2018).

Montesinos y Chávez (2015) señalan que las contingencias tributarias representan una amenaza para el desarrollo económico de cualquier entidad, causada por la falta de cumplimiento con las obligaciones fiscales y la mala aplicación y entendimiento de las normas tributarias. La falta de conocimiento sobre las leyes fiscales en relación con el pago o cancelación de deudas tributarias puede dar lugar a riesgos fiscales.

Finalmente, Escobedo y Núñez (2016) indican que, en el ámbito tributario, la contingencia es considerada como un riesgo inherente a las operaciones que realiza la entidad. Con el avance de la tecnología, es posible mejorar los procedimientos mediante una gestión adecuada de la inspección para el correcto pago de las deudas y así mitigar los errores tributarios con mayor precisión.

2.3.5.22 Gastos financieros

Los gastos financieros comprenden aquellos desembolsos que resultan de las operaciones de financiamiento que una empresa lleva a cabo con el fin de obtener recursos que le permitan sostener su actividad empresarial. Estos gastos son beneficiosos en términos de financiamiento externo y apalancamiento corporativo. Generalmente, las deducciones asociadas a los gastos financieros se realizan sobre la base imponible para el cálculo de los ingresos sujetos al impuesto a la renta. Dichos gastos son los que incurre una organización empresarial al efectuar operaciones financieras, ya sea a través del sistema financiero o a través de la obtención de créditos o préstamos de terceros, según lo explica (García, 2014).

2.3.5.23 Intereses

La referencia al monto de los gastos por intereses que superan el monto de los ingresos por intereses gravables alude a la situación en la que los intereses que una empresa paga por préstamos exceden a los intereses que recibe por sus inversiones financieras y que son sujetos a tributación. Por ejemplo, si una empresa incide en gastos por

intereses debido a préstamos recibidos y, al mismo tiempo, obtiene ingresos por intereses a través de sus inversiones financieras, la diferencia negativa entre ambos conceptos sería el exceso de gastos por intereses sobre los ingresos por intereses gravables. Este exceso puede tener implicaciones en el cálculo de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, según la normativa tributaria aplicable. (SUNAT, 2020).

Se refieren al importe de los intereses incurridos que exceden el monto de los ingresos por intereses gravables. Por ejemplo, los intereses pagados en préstamos y los ingresos por intereses como los intereses ganados en inversiones financieras. (SUNAT, 2020).

2.3.5.24 Deducción de gastos de gastos financieros

a) Antecedentes del cálculo del límite de gastos financieros

Subcapitalización:

La práctica financiera a la que se hace referencia es conocida como apalancamiento financiero excesivo. Esta situación ocurre cuando una empresa opta por financiarse predominantemente mediante la contratación de deuda con terceros, como préstamos, en lugar de recurrir a su propio capital o financiamiento interno. El uso intensivo de deuda puede incrementar la capacidad de inversión de la empresa, pero también aumenta su riesgo financiero.

Desde el punto de vista fiscal, el apalancamiento financiero excesivo puede tener consecuencias en la recaudación de impuestos por parte del Estado. Esto se debe a que los intereses derivados del pago de la deuda son, en muchas jurisdicciones, deducibles de la base imponible del impuesto a la renta de las empresas. Como resultado, una empresa con altos gastos financieros por intereses puede ver reducida su base imponible y, en consecuencia, el monto de impuestos a pagar sería menor. Esta dinámica puede afectar la recaudación tributaria de la Hacienda Pública, tal como señala (Cencerrado 2010).

b) Límite de intereses de gastos financieros a partir de enero del 2021

1. EBITDA tributario

Según la exposición de motivos del Decreto legislativo 1424 se determina como límite para la deducción de gastos por intereses un porcentaje de 30 % del EBITDA la misma que se debe aplicar a los intereses de deudas con partes vinculadas e independientes, así mimo indica que se debe entender como EBITDA la renta neta luego de efectuado las compensaciones de pérdidas más los intereses netos, depreciación y amortización. Agrega también que el EBITDA refleja que tan rentable es un negocio sin verse afectado por los intereses, depreciaciones y amortizaciones; dichos conceptos deben ser tomados sobre la base tributaria a fin de impedir que sea modificado para ampliar el límite y por ello generar mayores gastos y finalmente pagar menor impuesto a la renta. (Poder Ejecutivo, 2018) Según el DS No. 402 -2021-EF, que cambia el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Depreciación:

La depreciación tributaria es un proceso que permite reconocer la pérdida de valor o desgaste que sufren los activos fijos de una empresa a lo largo del tiempo, en relación con los resultados gravables. Según el artículo 38 de la LIR, se establece que pueden deducir la depreciación de los activos fijos que se utilicen en negocios, industrias, profesiones u otras líneas de negocio que produzcan ingresos sujetos a tributación de tercera categoría, tal como lo indica el Ministerio de Economía y Finanzas (2004).

La depreciación debe calcularse anualmente con fines tributarios y para otros propósitos establecidos en la legislación fiscal. No es posible acumular la depreciación no aplicada en ejercicios anteriores en un solo ejercicio fiscal. El artículo 41 de la LIR especifica que la depreciación se determinara en base al costo de adquisición o producción de los bienes, o bien, sobre el valor que resulte de los ajustes por inflación aplicados al balance, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.

3. Amortización:

El artículo 44, inciso g) de la LIR establece que la amortización de activos intangibles y un ejemplo de ello es marcas y patentes y otros similares no es deducible para efectos

fiscales. No obstante, la misma normativa ofrece al contribuyente la opción de tratar el importe pagado por un activo intangible con vida útil limitada como un gasto, el cual puede ser aplicado a los resultados del negocio en un solo año o ser amortizado de manera proporcional a lo largo de un período de diez años, según lo dispuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas (2004).

En cuanto a la interpretación del concepto de "importe pagado por un activo intangible de duración limitada", existen distintas posturas reflejadas en las resoluciones del Tribunal Fiscal. La RTF 10942-3-2016 establece que se debe permitir la deducción por amortización sin importar el momento en que se efectúe el pago. Por otro lado, la RTF 02035-4-2017 indica que es necesario que el precio total del activo intangible se haya pagado por adelantado para que procedan las deducciones por amortización. Finalmente, la RTF 6575-10-2019 aclara que los activos intangibles son deducibles siempre y cuando se adquieran a título oneroso, y no se requiere deducción cuando dichos activos intangibles se cancelan.

4. Intereses netos

La referencia al monto de los gastos por intereses que superan el monto de los ingresos por intereses gravables se relaciona con la situación en la que los intereses que una empresa paga por préstamos exceden a los intereses que recibe por sus inversiones financieras y que son sujetos a tributación. Este exceso de gastos por intereses puede tener un impacto en la cálculo de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, ya que, en general, los intereses pagados son deducibles, mientras que los ingresos por intereses son considerados renta gravable. Por lo tanto, si los gastos por intereses son mayores que los ingresos por intereses, la base imponible se reduce, lo que puede resultar en una disminución de la carga tributaria de la empresa. Este tratamiento fiscal de los intereses es una consideración importante en la planificación financiera y tributaria de las empresas (SUNAT, 2020).

2.3.5.25 Pago de renta no domiciliados:

El artículo 76 de la LIR se indica que las retenciones de impuesto a la renta deben realizarse cuando se acredite el pago de rentas de fuente peruana por operaciones con no domiciliados. En el caso de rentas imputadas, donde no se realiza ningún pago ni se acredita la renta de la persona no domiciliada, no surge la obligación de retener el impuesto a la renta, ya que no hay un pago efectivo de una renta a esa persona no domiciliada. Sin embargo, es importante destacar que cuando se trata de préstamos otorgados entre partes vinculadas y se ha pactado un interés menor o cero que no refleja las tasas de interés de mercado, la legislación fiscal puede requerir un ajuste para que los intereses sean consistentes con los valores de mercado. Esto se hace para evitar que las partes vinculadas realicen transacciones a tasas de interés no comerciales con el propósito de disminuir artificialmente el peso tributario. En resumen, en el caso de rentas imputadas donde no hay un pago efectivo de renta, no hay obligación de retener impuestos. Sin embargo, en el caso de préstamos entre empresas que tengan un vínculo con tasas de interés no comerciales, puede ser necesario realizar ajustes para cumplir con las regulaciones fiscales y reflejar tasas de interés de mercado. Las empresas deben consultar con asesores fiscales o legales para asegurarse de cumplir adecuadamente con las regulaciones fiscales en estas situaciones (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004).

2.3.5.26 Arrastre de perdidas netos:

El Decreto Supremo No. 432-2021-EF establece que, en situaciones de reorganización empresarial, el cálculo del límite para la deducción de gastos por intereses se debe realizar en función del EBITDA del ejercicio en curso o del ejercicio anterior. Esto se rige conforme a lo estipulado en la Tercera Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo No. 432-2020-EF y se ajusta al numeral 1 del segundo párrafo del inciso a) del Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, según sea aplicable a cada caso particular.

La normativa mencionada se refiere a la regla que limita la deducción de gastos por intereses netos a un porcentaje del EBITDA de la empresa, con el objetivo de evitar la erosión de la base imponible y la planificación fiscal agresiva mediante el endeudamiento excesivo. En el contexto de una reorganización empresarial, se proporciona una base para determinar cómo se debe calcular dicho límite, permitiendo

a las empresas reorganizadas aplicar la regla de manera que refleje adecuadamente su situación financiera post-reorganización.

Se estableció un mecanismo de arrastre de intereses que no se deduzcan dentro de un año por exceder el límite de gastos financieros. La compensación se basará en el período de intereses. En los años posteriores, se deducirá primero el interés más antiguo arrastrado (dentro de los cuatro años), seguido del interés correspondiente a ese año (Poder Ejecutivo, 2018). Por ejemplo, si hay un excedente de intereses no deducibles en el año fiscal 2021, se trasladará al año 2022. Primero se deducirán los intereses arrastrados en 2021, luego se deducirán los intereses actuales, si hay un monto neto de intereses no deducibles en 2022, se deducirán y deberán trasladarse a 2023. De esta manera, los contribuyentes tendrán la oportunidad de deducir los intereses arrastrados más allá del período de cuatro años requerido por la ley tributaria. o inicien actividades en el ejercicio consideran el EBITDA de dicho ejercicio.

2.3.5.27 Jurisprudencia e informes:

Informe N° 094-2021-SUNAT/7T0000, SUNAT aclara el concepto de renta neta referido en la definición de EBITDA. Según esta información, el monto de renta neta utilizada para calcular el EBITDA se basa en el resultado de aplicar las reglas establecidas en los artículos 37 y 44 de la LIR y otras normas tributarias que afectan su determinación. Además, el artículo 44, inciso g) de la LIR menciona que, si una empresa considera tomar como deducible el total del importe pagado por un bien intangible que tenga duración limitada dentro de un determinado, no será considerado ningún monto como amortización para efectos del cálculo del EBITDA en el ejercicio en que se realizó la deducción ni en los ejercicios siguientes. Esto implica que, la deducción de este tipo de activos se gestiona de manera específica y no se reflejará como amortización en el cálculo de este límite.

De acuerdo con el Informe N° 013-2021-SUNAT/7T0000, la SUNAT determina que la normativa para calcular el gasto deducible por intereses indica que en el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la LIR, es adaptable a los gastos por intereses como resultado de operaciones de endeudamiento con empresas residentes o establecimientos permanentes cuyo domicilio fiscal este en países considerado como

paraíso fiscal , conforme lo establece el inciso m) del artículo 44 de la LIR. Esta disposición también se extiende a los intereses incluidos en las cuotas de arrendamiento financiero abonadas por el arrendatario.

En este sentido, la entidad Tributaria ha establecido que en el factoring se reconoce una prestación de servicios por parte del factor, que consiste principalmente en asumir el riesgo de no cobro de los créditos por parte del cedente. Por lo tanto, el gasto del cedente, que se refleja en la diferencia entre el valor nominal y el valor de transferencia de los créditos en las operaciones de factoring sin recurso, compensa la prestación de un servicio que no es de financiamiento; por ende, tal compensación no se clasifica como un interés.

Informe N° 015-2021-SUNAT/7T0000, SUNAT indicó que el límite de gastos financieros no aplica a las empresas en donde sus ingresos netos no superan las 2,500 UIT preoperativa y operativa. Por el contrario, si el contribuyente deduce intereses financieros en un solo ejercicio y los ingresos no superan las 2,500 UIT en el ejercicio en que se inician las actividades productivas o de desarrollo, no se aplicará el límite previsto en el numeral 1 inciso a) del artículo 37 de la citada Ley. En el caso que el contribuyente amortice los gastos preoperativos proporcionalmente en un máximo de 10 años, para determinar la aplicación del límite de gastos financieros, deberá verificar anualmente, si los ingresos son superiores a las 2,500 UIT teniendo en cuenta los intereses que pretende deducir durante el periodo para efecto de comparar el límite con el 30% del EBITDA. Finalmente, si el contribuyente se constituye en el año 2021 e inicia actividades en el ejercicio 2022, el EBITDA considerado será el del mencionado ejercicio.

Informe N° 059-2020-SUNAT/7T0000, según este informe se establece que la deducción de intereses a la que se hace referencia en el inciso g) del artículo 37 de la LIR se le debe aplicar también el límite para gastos financieros. La razón detrás de esta aplicación es evitar que los contribuyentes realicen aportes de capital disfrazados como operaciones de financiamiento, lo que se consideraría un intento de elusión fiscal. La regla que limita la deducción de gastos por intereses en el inciso a) actúa como un mecanismo anti elusivo al imponer un límite cuantitativo a la deducción de intereses, y esta misma regla se aplica al inciso g) para evitar posibles abusos fiscales

relacionados con la deducción de intereses generados durante la etapa preoperativa. En esta línea, el inciso a) e inciso g) se refieren a la deducción de intereses, el primero está diseñado específicamente como una medida para prevenir la elusión fiscal mediante la limitación cuantitativa de la deducción de intereses. El segundo, por otro lado, regula el momento en que se pueden deducir los intereses generados en la etapa preoperativa. Ambos incisos tienen sus propios objetivos y aplicaciones en el contexto de la regulación tributaria.

El Informe N.° 093-2020-SUNAT establece que la exceptuación al límite de deducibilidad de gastos por intereses netos, equivalente al 30% del EBITDA, contemplada en el literal e) del numeral 2 del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no es aplicable a los intereses derivados de la emisión de valores mobiliarios representativos de deuda en moneda nacional, cuando dichos valores son adquiridos por inversionistas institucionales domiciliados en el país. Estos valores deben estar registrados en una institución de compensación y liquidación de valores que esté bajo la supervisión de la Superintendencia del Mercado de Valores y cuya oferta pública cumpla con los requisitos señalados en los incisos a) y b) del artículo 5 de la Ley del Mercado de Valores. Tras un análisis detallado, se ha interpretado que el límite mencionado no se aplica a los intereses de endeudamientos que provienen de la emisión de valores mobiliarios representativos de deuda, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

i. La emisión se realice a través de una oferta pública primaria en el territorio nacional, de acuerdo con lo estipulado en la Ley del Mercado de Valores y cualquier normativa que la modifique o reemplace.
ii. Los valores mobiliarios emitidos sean nominativos.
iii. La oferta pública se coloque entre un mínimo de cinco inversionistas no vinculados al emisor.

RTF N° 3942-5-2010, establece que los gastos financieros relacionados con la compra de una máquina sopladora incurrido en etapa preoperativa deben ser diferidos hasta el ejercicio en el cual el contribuyente inicie sus operaciones económicas, es decir, el período en el que comience la producción o la explotación de la máquina. El contribuyente tiene la opción de deducir estos gastos en un solo ejercicio (ejercicio de

inicio operaciones) o amortizarlos de forma proporcional por diez años como máximo. Esta disposición tiene en cuenta la naturaleza de este tipo de gastos realizados en la etapa preoperativa y brindando flexibilidad al contribuyente para decidir cómo desea tratar estos gastos en términos de deducción fiscal. Puede optar por una deducción completa en el primer ejercicio de inicio de operaciones o distribuir la deducción a lo largo de un período de hasta diez años.

RTF N°04711-4-2020, establece que, en el caso de intereses devengados en la etapa preoperativa, la medición de los límites de las deudas con partes vinculadas se realiza en el ejercicio en el que comienzan las operaciones económicas, tomando en cuenta el patrimonio neto del ejercicio anterior y comparándolo con las deudas acumuladas con partes vinculadas de cada ejercicio anterior. En otras palabras, al calcular los límites de endeudamiento con partes vinculadas para la deducción de intereses devengados durante la etapa preoperativa, se considera el patrimonio neto del ejercicio anterior al inicio de la producción o explotación. Esta comparación es razonable porque en la etapa preoperativa, el patrimonio neto es un indicador clave para determinar la capacidad de la empresa para asumir deudas, por lo que, si en un ejercicio se excede del monto máximo de endeudamiento permitido, solo podrán deducirse los intereses que se encuentren dentro del límite del monto máximo de endeudamiento.

En esta línea, para el Tribunal el límite de subcapitalización sería aplicable respecto a los intereses devengados en etapa preoperativa y considerando la última modificación vigente sobre los gastos financieros, a partir del ejercicio 2021, los intereses netos devengados en etapa preoperativa que excedan el 30% del EBITDA del ejercicio anterior al del inicio de operaciones (producción o explotación), no serán deducibles, debiendo compararse con el límite del EBITDA antes mencionado en cada ejercicio según el reglamento.

En el caso judicial número 3412-2008, se aborda la evidencia concerniente a la utilización de los recursos financieros. Es pertinente tener en cuenta el estado de flujo de efectivo. Desde una perspectiva contable, legal y fiscal, no se requiere la determinación explícita del uso específico del efectivo proveniente de los préstamos adquiridos. De esta premisa se deduce que la autoridad fiscal ha cometido un equívoco en su proceder.

En la Casación número 11111-2016, referente a la validación del principio de causalidad para gastos financieros en el contexto de una reestructuración empresarial, se establece que la mera presentación del estado de flujo de efectivo no es suficiente. La Sala Superior requiere el cumplimiento de los mismos criterios que aquellos estipulados en la resolución del Tribunal Fiscal mencionada por la parte recurrente. Dicha resolución indica de manera explícita que es imprescindible la entrega de documentación adicional que respalde dichos gastos y/o análisis que faciliten la evaluación de la conexión existente entre los préstamos contratados y la generación de ingresos gravables.

2.4 Metodología y procedimientos

2.4.1 Técnicas e instrumentos

El presente trabajo considera el tipo de investigación cualitativo. El diseño empleado es explicativo, buscamos identificar y exponer los criterios y deficiencias para mostrar la aplicación del EBITDA tributario mediante el procedimiento de la auditoria tributaria preventiva para una empresa del sector agrícola y el efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

A continuación, se detallan las técnicas utilizadas:

a) Consulta: La indagación representa uno de los métodos más elementales dentro de los procedimientos de auditoría. Este enfoque consiste en que los auditores obtengan evidencia verbal mediante cuestionamientos formales o informales dirigidos a los miembros de la entidad en cuestión. A pesar de su relevancia, las pruebas obtenidas a través de este procedimiento no poseen la robustez necesaria para ser consideradas concluyentes por sí mismas, y por tanto, requieren ser complementadas con documentación adicional o pruebas corroborativas para alcanzar una validez plena.

b) Confirmación: Al igual que la indagación, el procedimiento de confirmación solicita aclaraciones acerca de las transacciones efectuadas por una organización. No obstante, la distinción primordial radica en que los auditores validan la

información mediante comunicación directa con partes externas o fuentes independientes que mantienen vínculos con la entidad auditada. Ejemplos típicos de estas partes externas incluyen instituciones bancarias, proveedores y clientes.

c) Observación: Mediante este enfoque de auditoría, los auditores generalmente procuran verificar que la organización esté implementando adecuadamente los procedimientos o políticas empresariales vigentes. Este procedimiento proporciona a los auditores una comprensión detallada del funcionamiento de los procesos internos y su posible impacto en las operaciones globales de la entidad.

d) Análisis documental: Se refiere al examen de la información contenida y obtenida a partir de los documentos de la entidad en cuestión (Sánchez, 2018). Para este fin, se emplea una Guía de análisis documental, la cual facilita la comprensión de la importancia que los documentos poseen en el proceso investigativo y permite una visión extensa del tema a investigar (Hernández Sampieri, 2018).

e) Recálculo: Este procedimiento de auditoría es relativamente directo. Durante el proceso de recálculo, los auditores realizan de nuevo las operaciones matemáticas de las transacciones y las cotejan con los registros financieros o cálculos preliminares de la empresa. Los auditores pueden así determinar si los cálculos están correctos y balanceados, o proceder a una investigación más detallada en caso de identificar divergencias o discrepancias.

2.4.2 Procedimientos utilizados en el tratamiento del problema o caso

2.4.2.1 Identificación del problema:

Con el fin de evaluar si la empresa realiza la correcta determinación del EBITDA tributario el cual será el importe límite de gastos deducibles por intereses para el ejercicio gravable 2023, partimos del papel de trabajo proporcionado por la compañía, en el cual evalúalos los procedimientos utilizados por la compañía y el análisis de esta. Del papel de trabajo de la empresa se puede visualizar que se sigue el siguiente procedimiento:

Cálculo del EBITDA tributario para la determinación del ejercicio 2023.

La empresa en revisión considera como renta neta, el importe de la renta neta luego de compensar las pérdidas cuyo importe asciende a S/ 203, 980,624 sumados a este el interés neto ascendente a S/ 49, 340,918; el cual se compone de gastos por intereses ascendente a S/ 104,874,112, ingreso financieros ascendentes a S/ 115,811 y Interés neto del ejercicio anterior por S/ 55,417, 383 debido a que fueron determinados como no deducibles para el ejercicio 2022 por superar el límite determinado para dicho ejercicio, agregando la depreciación y amortización tributaria del ejercicio 2022 por S/ 102,771,853 y S/ 4,345,603 respectivamente, para finamente obtener como EBITDA tributario el importe ascendente a S/ 360, 439, 001.

Finalmente, el 30% del EBITDA tributario determinado por la Compañía asciende a S/ 108,131,001.

Ahora bien, de la auditoria tributaria consideramos que la empresa determino de forma correcta los importes por los conceptos de Renta Neta luego de la compensación de perdidas, depreciación y amortización tributaria; sin embargo, se evidencia que para el arrastre de intereses netos del ejercicio anterior, se debió considerar no solamente los S/ 55,417, 383 sino netearlo con los intereses recuperados el ejercicio anterior (2021) el mismo que asciende a S/ 28,963, 804 que fueron considerados no deducibles en el ejercicio 2021 y considerados deducibles para el ejercicio 2022, obteniendo así el interés neto del ejercicio anterior ascendente a S/ 26, 453, 580, mostrándose una diferencia de S/ 28,963,804.

Luego de determinada los correctos importes por cada concepto que compone el EBITDA tributario, el límite de gastos deducibles por intereses asciende a S/ 116, 820,840 determinado por el 30% de S/ 389, 402,801.

Tabla 2:

Cálculo de la determinación del EBITDA tributario

	Ejercicio 2021	Ejercicio 2022	Ejercicio 2023		
I.CÁLCULO DEL EBITDA:	**Según empresa S/**	**Según empresa S/**	**Según Auditoria Tributaria S/**	**Según empresa S/**	**Diferencias**
Renta Neta luego de perdidas	44,848,930	94,549,203	203,980,624	203,980,627	-3
(+) Intereses netos					
Gastos por intereses	87,688,090	93,158,484	104,874,112	104,874,112	-
Ingresos por intereses	(399,411)	(29,174)	(115,811)	(115,811)	-
Interés Neto del Ejercicio Anteior. No deducible [A]		28,963,804	26,453,580	55,417,383	-28,963,804

Total Interés Neto 2022	87,288,679	64,165,507	78,304,721	49,340,918	28,963,804
(+) Depreciación tributaria	78,815,018	98,487,601	102,771,853	102,771,853	-
(+) Amortización tributaria	3,028,442	4,199,463	4,345,603	4,345,603	-
EBITDA "Tributario "	**213,981,069**	**261,401,773**	**389,402,801**	**360,439,001**	**28,963,801**
Límite EBITDA 30% [B]	**64,194,321**	**78,420,532**	**116,820,840**	**108,131,700**	**8,689,140**

II. DEDUCIBLIDAD DE GASTOS POR INTERES:

Interés neto 2023 [C]	93,158,124	104,874,112	157,000,710	157,000,710	0.06
(+) Gastos por intereses netos no deducibles de ejercicios Anteriores (EBITDA 2023)	-	-	-	-	-
(+) Gastos financieros con No domiciliado adicionado en el 2022 (pagados en el 2023)	-	-	676,696	-	-
Tramo 1 [B]-[A]	64,194,321	49,456,728	61,403,457	52,714,317	8,689,140
Tramo 2 [B]-[A]-[C]	(28,963,804)	(55,417,383)	60,726,761	(104,286,394)	8,689,140
Tramo 3			(96,273,949)		

III.REPAROS CON IMPACTO EN LIQUIDACIÓN DE RENTA:

Declarado via DJ					
Adicion EY - Exceso de interés	**28,963,804**	**55,417,383**	**96,273,949**	**104,286,394**	
Deducción EY - Recuperabilidad de interés	**0**	**(28,963,804)**	**(55,417,383)**	**(55,417,383)**	
Deducción EY - Gastos financiero ND pagados en el ejercicio			**(676,696)**	**0**	
Efecto neto			**40,179,870**	**48,869,010**	**8,689,140**

Nota: Elaboración propia

2.4.2.2 Análisis del Marco normativo

Con respecto a los costos financieros que se toman en cuenta para establecer el límite fiscal basado en el EBITDA, prevalece la opinión de excluir aquellos costos que ya han sido contabilizados en el cálculo del Impuesto sobre la Renta corriente como ajustes fiscales, dado que estos no se suman de acuerdo con lo estipulado en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR); su inclusión provocaría una distorsión en el cálculo de los intereses netos del período en revisión. Entre los

conceptos examinados, en virtud de las sesiones de trabajo, no hemos identificado algún concepto que se clasifique como ajuste directo.

La Metodología para calcular el Límite del EBITDA 2023 se calcula en función a los resultados del 2022. Es decir, si en el 2022 terminaron con pérdida tributaria (luego de aplicar las pérdidas a la renta neta), el EBITDA corresponderá a la suma de: (i) intereses netos 2022, (ii) depreciación 2022, (iii) amortización 2022. La depreciación y amortización que deben sumar corresponde a aquella que hubieran deducido para efectos tributarios. Sobre este resultado se debe calcular el 30%. (Importe máximo deducible del ejercicio 2023)

En atención al punto anterior se revisó la metodología aplicada por la empresa y los precedentes legales. Debemos hacer énfasis con los lineamientos sobre la amortización ya que esta se fundamenta en las diversas posiciones controvertidas y vigentes a la fecha de revisión del presente Trabajo de Suficiencia Profesional; en base a ellos tenemos que la deducción por amortización que es deducida en un solo ejercicio no debería formar parte del EBITDA puesto que según el Informe No 094 – 2021 – SUNAT/7T0000 que señala de forma literal: "(…) que la amortización implica necesariamente la distribución del precio pagado en un periodo que comprende diez años; siendo que la deducción en un solo ejercicio, previsto en la misma norma, no se considera como amortización"; en ese extremo, los gastos de desarrollo deducidos íntegramente en el ejercicio 2022 podrían ser cuestionados por SUNAT como base del EBITDA Tributario para el ejercicio 2023. Al respeto, resaltamos el aspecto controvertido de esta posición dado que se fundamenta en el párrafo 8 de la NIC 38; sin embargo, la aplicación de este criterio sería menos riesgoso al momento de determinar los gastos deducibles y reparos (adiciones y deducciones) vinculados al vigente inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR).

En relación con la aplicación / compensación de la adición del ejercicio 2022 consideramos que la metodología aplicable es la que se expone en la exposición de motivos del D.S. No 402-2021-EF. En resumen, esta disposición nos ilustra e indica que la compensación de los intereses no deducidos se realiza con la prelación por antigüedad esto en la casuística planteada nos indica que se compensará los intereses

no deducidos en el 2022 en primer lugar y luego los intereses netos del ejercicio 2023 sobre el límite determinado para el ejercicio 2023 (30% del EBITDA Tributario)

En el marco del punto precedente, hemos verificado que la aplicación de la deducción de los intereses financieros adicionados en el ejercicio 2022 se aplican de acuerdo con la metodología comentada, en consecuencia, esta es razonable, sin prejuicio de lo anterior recomendamos que para futuras adiciones y control de deducibilidad se tenga la conciliación detallada de los reparos (adiciones) y su compensación en futuros ejercicios (4 años como máximo desde que se generaron).

2.4.2.3 Construcción de la alternativa de solución

Siguiendo los procedimientos aplicados en la auditoria tributaria preventiva se realizó los siguientes procedimientos:

a) Reunión de Kick off: Es la primera reunión que se tiene con la empresa, la cual sirve para dar entendimiento de las coordinaciones administrativas (Presentación del equipo que llevara a cabo la auditoria, medios por donde se deberá brindar la información, horario de reuniones virtuales o presenciales, entre otros) y operaciones propias de la actividad de la empresa que sean de materialidad considerable, identificación de antiguos y nuevos proyectos, líneas de negocio, financiamientos, contingencias laborales, tributarias. Así mismo dicha reunión permite que la empresa pueda plantear las inquietudes de temas tributarios en los cuales los representantes u encargados de la empresa necesiten que tengamos énfasis. En el presente caso la empresa no realizo comentario alguno respecto al Ebitda Tributario.

b) Recopilación y análisis de la información: En las reuniones con la empresa se plantea los medios por donde serán compartidos la información es así se envía un correo al cliente el archivo Excel con el detalle del requerimiento de información, para el tema del presente trabajo se solicita los siguiente:

    - Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2023 con sus respectivos anexos o notas explicativas.

- Balance de Comprobación al 31 de diciembre de 2023 (mensualizado), al mayor nivel de dígitos de cuentas contables.

- Libro de Junta General de Actas de Accionistas y/o Directorio con corte al 31 de diciembre 2023.

- Cálculo del Impuesto a la Renta corriente al 31 de diciembre de 2023, en donde se identifique las partidas de adiciones y deducciones, con sus respectivos papeles de trabajo de sustento.

- Mayor consolidado de todas las cuentas de balance (activo, pasivo y patrimonio) y resultados (gastos e ingresos) de los meses de enero a diciembre de 2023.

- Registro Diario Electrónico de enero a diciembre de 2023 - confirmar si se incluye Libro Caja y Bancos caso contrario, proporcionarlo aparte.

- PDT de presentación y Reporte Local o Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2022 (De no contar con dicha información favor de proporcionar el DRAFT que se tenga a la fecha)

- Detalle de financiamientos obtenidos de enero a diciembre de 2023. Proporcionar contrato, cronograma (capital, intereses y amortizaciones pagadas), y el sustento del destino de los financiamientos.

- De corresponder, el detalle de las rentas de fuente extranjera generadas de enero a diciembre del 2023, así como los costos y gastos directos e indirectos asociados a la generación de dichas rentas.

- Detalle de operaciones con empresas vinculadas de enero a diciembre 2023. Precisar los contratos existentes relacionados con estas operaciones, identificando la naturaleza de la transacción, el acreedor, el domicilio del acreedor, y el importe de la operación. Asimismo, proporcionar la documentación que sustenta la efectiva prestación de dichos servicios.

c) Recálculo del EBITDA tributario:

Es preciso recordar que el EBITDA tributario está determinado por la Renta neta luego de efectuada la compensación de perdidas más intereses netos más depreciación y amortización.

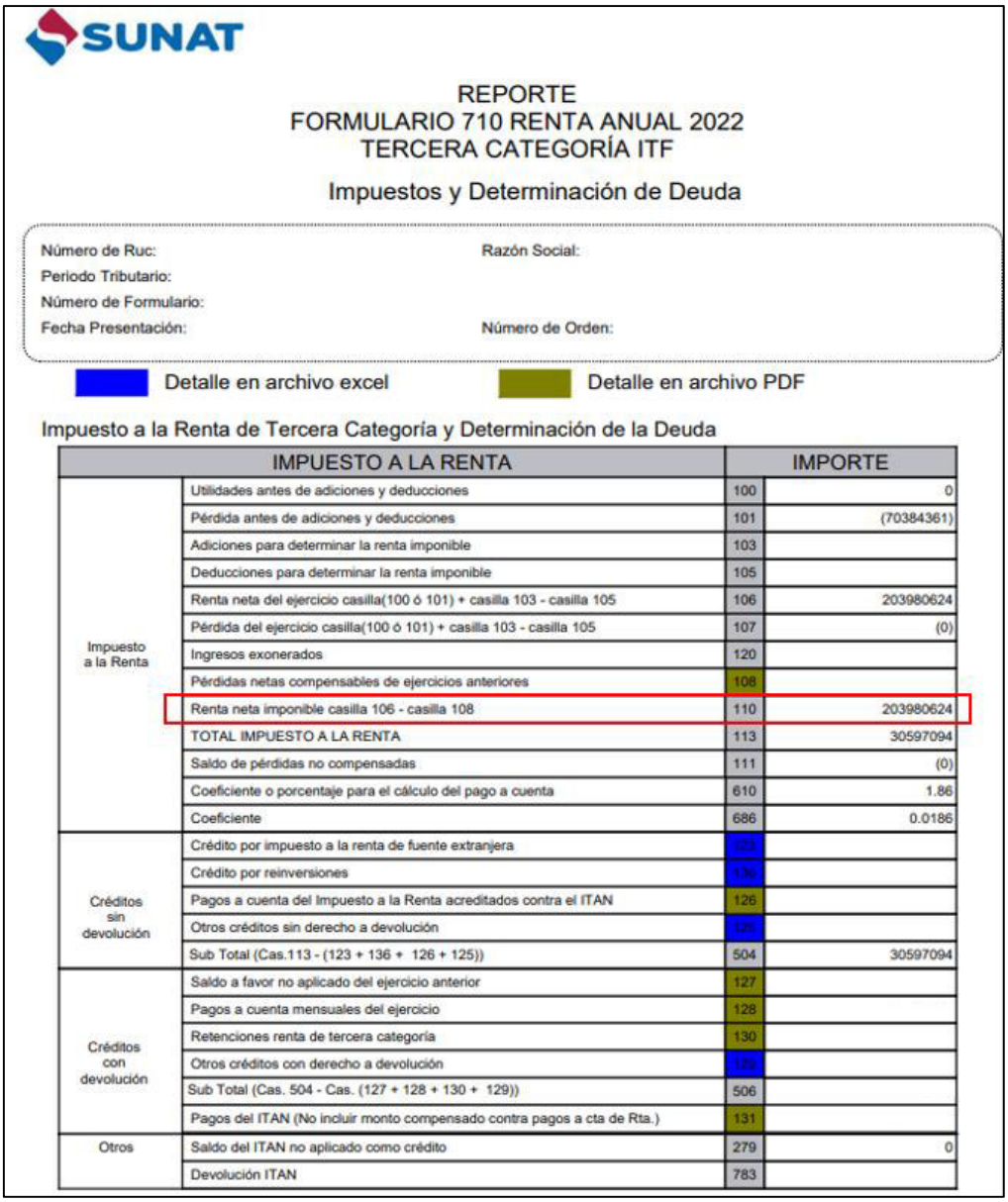
Como parte de la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2023, la empresa determino una adición de S/104,963,090 por el concepto de exceso del límite de intereses, para lo cual realizo un análisis de los intereses por endeudamiento y el cálculo del EBITDA tributario, dichos documentos fueron proporcionados para la evaluación la consiste en lo siguiente:

1. Determinación del primer componente "Renta neta luego de efectuada la compensación de pérdidas.

   Para determinar la renta neta se debe tener en cuenta el resultado fiscal del ejercicio anterior, en este caso 2022, de la Declaración Jurada del ejercicio 2022 se puede observar que la compañía tiene utilidades ascendentes a S/ 203,980,624, así mismo la empresa confirmo que por los ejercicios anteriores al 2022 no tienen perdidas el primer componente es S/ 203,980,624.

Figura 1:

Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2022



SUNAT

REPORTE
FORMULARIO 710 RENTA ANUAL 2022
TERCERA CATEGORÍA ITF

Impuestos y Determinación de Deuda

Número de Ruc: Razón Social:
Periodo Tributario:
Número de Formulario:
Fecha Presentación: Número de Orden:

Detalle en archivo excel Detalle en archivo PDF

Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y Determinación de la Deuda

IMPUESTO A LA RENTA			IMPORTE
Impuesto a la Renta	Utilidades antes de adiciones y deducciones	100	0
	Pérdida antes de adiciones y deducciones	101	(70384361)
	Adiciones para determinar la renta imponible	103	
	Deducciones para determinar la renta imponible	105	
	Renta neta del ejercicio casilla(100 ó 101) + casilla 103 - casilla 105	106	203980624
	Pérdida del ejercicio casilla(100 ó 101) + casilla 103 - casilla 105	107	(0)
	Ingresos exonerados	120	
	Pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores	108	
	Renta neta imponible casilla 106 - casilla 108	110	203980624
	TOTAL IMPUESTO A LA RENTA	113	30597094
	Saldo de pérdidas no compensadas	111	(0)
	Coeficiente o porcentaje para el cálculo del pago a cuenta	610	1.86
	Coeficiente	686	0.0186
Créditos sin devolución	Crédito por impuesto a la renta de fuente extranjera	123	
	Crédito por reinversiones	136	
	Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta acreditados contra el ITAN	126	
	Otros créditos sin derecho a devolución	125	
	Sub Total (Cas.113 - (123 + 136 + 126 + 125))	504	30597094
Créditos con devolución	Saldo a favor no aplicado del ejercicio anterior	127	
	Pagos a cuenta mensuales del ejercicio	128	
	Retenciones renta de tercera categoría	130	
	Otros créditos con derecho a devolución	129	
	Sub Total (Cas. 504 - Cas. (127 + 128 + 130 + 129))	506	
	Pagos del ITAN (No incluir monto compensado contra pagos a cta de Rta.)	131	
Otros	Saldo del ITAN no aplicado como crédito	279	0
	Devolución ITAN	783	

2. <u>Determinar el segundo componente "Interés neto"</u>

El interés neto del ejercicio 2022 corresponde al monto de los gastos por intereses que exceda el monto de los ingresos por intereses, computables para determinar la renta neta, los cuales fueron determinados mediante un análisis de las naturaleza de las cuentas contable y el mayor de cuentas de los mismos, es así que los gastos por intereses asciende a S/ 104,874, 112, los ingresos por intereses ascienden a S/ 115,811, se debe tener en cuenta que según la información proporcionada se observa que en la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2021 se determinó un excesos de intereses por S/ 28,963,804 , interés que según la normativa tributaria puede ser deducible en los 4 ejercicios siguientes, por ello la

empresa considero dicho importe como una deducción del ejercicio 2022, es así que se considera que este interés forma parte del interés neto para la base de la determinación del segundo componente.

Por otro lado, para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2023 se determina un exceso de intereses por S/ 55,417,383, este interés no debería formar parte del interés neto para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2023.

En ese sentido, el interese neto determinado para del ejercicio 2022 es de S/78, 304, 721.

Tabla 3

Cálculo del Interés neto para la determinación del EBITDA tributario

Intereses netos	
Gastos por intereses	104,874,112
Ingresos por intereses	(115,811)
Recuperabilidad de interés neto ejercicio 2021	28,963,804
Interés Neto del Ejercicio Ant. No deducible	(55,417,383)
Interés Neto 2022	**78,304,721**

Nota: Elaboración propia

Para la determinación del de los intereses computables son los siguientes:

- **Gastos por interés:**
  Interés por reglas de precios de transferencia cuando exista perjuicio fiscal.
  Interés implícito (Normas Financieras)
  Interés por compra a plazo (incorporado en el precio de venta).

En ese sentido se procedió a la evaluación de las operaciones registradas por la empresa durante el ejercicio 2023:

Tabla 4

Detalle de cuentas contables por gastos de intereses para la determinación del EBITDA tributario

Código de Cuenta Contable	Descripción	¿Computable para el EBITDA Tributario? Según Auditoría Tributaria	¿Computable ra el EBITDA Tributario? ún la empresa
6711000000	CARGAS FINANCIERAS VARIAS	NO	NO
6731100000	INTERESES, COMISIONES Y GASTOS DE PREST	SI	SI
6731100001	GASTOS DE FONDO DE INVERSION	NO	NO
6731100002	INTERESES Y GASTOS DE PRESTAMOS LARGO P	SI	SI
6731100003	INTERESES Y GASTOS POR CARTAS FIANZAS	SI	SI
6732000000	INTERESES POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO	SI	SI
6733000000	INTERESES POR FINANCIAMIENTO LETRAS	SI	SI
6736000000	COMISION Y GASTOS POR TRANSF CLIENTES D	NO	NO
6736000001	COMISION Y GASTOS POR TRANSF PROVEED DE	NO	NO
6736000002	INTERESES Y GASTOS DE IMPORTACION	NO	SI
6736000004	INTERESES FINANCIAMIENTO DE FACTURAS	SI	SI
6736000005	INTERESES Y GASTOS CARTA CREDITO CLIENT	NO	NO
6736000007	SANCIONES ADMINIST-INTERESES REPARABLES	NO	NO
6741000002	INTERES Y COMISIONES FACTORING PROVEEDO	SI	SI
6741000001	INTER Y COMIS FACTOR	SI	SI
6760000000	PERDIDAS POR DIFERENCIA DE CAMBIO	NO	NO
6793000000	GASTO FINANCIEROS POR DERECHOS DE USO	NO	NO
6793000001	GASTO FINANCIEROS POR DERECHOS DE USO-A	NO	NO
6794000000	CARGAS FINANCIERAS REPARABLES	NO	NO

Nota: Elaboración propia

- **Ingreso por Interés:**

  Interés por reglas de precios de transferencia cuando exista perjuicio fiscal.

  Interés implícito (Normas Financieras)

  Interés presunto.

En ese sentido se procedió a la evaluación de las operaciones registradas por la empresa durante el ejercicio 2023.

Tabla 5

Detalle de cuentas contables por ingresos de intereses para la determinación del EBITDA tributario

Código de Cuenta Contable	Descripción	¿Computable para el EBITDA Tributario? Según Auditoría Tributaria	¿Computable para el EBITDA Tributario? Según la empresa
7721000001	INTERESES OBTENIDOS SOBRE CTAS. CTES.	NO	NO
7721000002	INTERESES SOBRE CUENTAS A PLAZOS	SI	SI
7723000000	INT PTMO OTORG TERC	SI	SI
7730000000	DIVIDENDOS	NO	NO
7760000000	GANANCIA POR DIFERENCIA DE CAMBIO	NO	NO
7781000000	INGRESOS POR INVERSION	NO	NO
7799000000	OTROS INGRESOS FINANCIEROS	NO	NO

Nota: Elaboración propia

3. Determinación del tercer componente: "Depreciación y amortización"

Se debe tener en cuenta que según la normativa tributaria tanto la depreciación y amortización se determinan bajo los criterios fiscales, del análisis realizado se determinó por depreciación tributaria el importe de S/ 102,771,853 y amortización el importe de S/ 4,345,603.

Tabla 6

Determinación de la depreciación y amortización

Depreciación y amortización	
(+) Depreciación tributaria	102,771,853
(+) Amortización tributaria	4,345,603
Total	**107,117,456**

Nota: Elaboración propia

- **Depreciación:**

Depreciación que impacta en el gasto o costo.

Depreciación activada por bienes aún no vendidos.
Depreciación acelerada por normas especiales

Finalmente se realizó la validación con le importe declarado en el archivo TXT del libro electrónico del activo fijo del ejercicio 2022.

- **Amortización:**

Amortización NIIF 16 o NIIF 15.
Amortización del intangible pagado.

El párrafo 8 de la NIC 38 Activos Intangibles, según la cual la amortización es: "la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil".

Finalmente, después de determinar los componentes del EBITDA tributario se obtiene el importe de S/ 389,402,801, al cual se aplica el porcentaje del 30% para determinar el límite máximo de intereses deducibles por el ejercicio 2023, el cual asciende a S/ 116,820,840.

Tabla 7

Determinación del EBITDA tributario

1. Renta neta luego de pérdidas	**203,980,624**
2. Intereses netos	
Gastos por intereses	104,874,112
Ingresos por intereses	(115,811)
Recuperabilidad de interés neto ejercicio 2021	28,963,804
Interés Neto del Ejercicio Ant. No deducible	(55,417,383)
Interés Neto 2022	**78,304,721**
3. Depreciación y amortización	
(+) Depreciación tributaria	102,771,853
(+) Amortización tributaria	4,345,603
Total	**107,117,456**
EBITDA TRIBUTARIO	**389,402,801**
Límite de intereses deducibles	**116,820,840**

Nota: Elaboración propia

d) Determinación del interés neto del ejercicio 2023:

Corresponde al monto de los gastos por intereses que exceda el monto de los ingresos por intereses, computables para determinar la renta neta el cual asciende a S/ 157,000,710.

Tabla 8

Detalle de las cuentas contables relacionadas a gastos por intereses para la determinación del interés neto sujeto a limitación

Código de Cuenta Contable	Saldo según Balance de Comprobación 31.12.2023	Comentario según Análisis del Mayor
6731100000	52,627,333	En esta cuenta se registraron operaciones por interés provenientes de préstamos nacionales y exterior (pagarés), intereses Driscolls
6731100002	78,020,611	En esta cuenta se registraron operaciones por interés provenientes del Bono y otros gastos como calificación de riesgos
6732000000	17,581,751	En esta cuenta se registraron operaciones por interés provenientes de arrendamientos leasing y leaseback
6733000000	119,634	En esta cuenta se registraron operaciones por interés de letras de cambio
6736000000	57,169	En esta cuenta se registraron operaciones por comisiones por transferencias al exterior y diferencia de cambio
6736000001	29,172	En esta cuenta se registraron operaciones por comisiones por pagos al exterior.
6736000004	7,450	En esta cuenta se registraron operaciones por pago de intereses generado por pago a proveedores
6736000005	4,866	En esta cuenta se registraron operaciones por interés no generado por financiamientos (pagos)
6736000007	14,510	En esta cuenta se registraron operaciones por glosas denominadas Leasing
6741000002	10,100,767	En esta cuenta se registraron operaciones por rembolsos de gastos, gastos financieros, descuentos.
6741000001	20,640	En esta cuenta se registraron operaciones por pago de intereses financieros
6760000000	578,578,058	En esta cuenta se registraron operaciones por resultado contable
6793000000	3,404,000	En esta cuenta se registraron operaciones por intereses por NIIF 16
6793000001	55,409	En esta cuenta se registraron operaciones por intereses por NIIF 16
6794000000	22	En esta cuenta se registraron operaciones por compensaciones

Nota: Elaboración propia

Tabla 9

Detalle de las cuentas contables relacionada a ingresos por intereses para la determinación del interés neto sujeto a limitación

Código de Cuenta Contable	Saldo según Balance de Comprobación 31.12.2023	Comentario Según Mayor
7721000001	0	En esta cuenta se registraron operaciones relacionadas a una nota de crédito
7721000002	(115,811)	En esta cuenta se registraron operaciones por intereses por cancelación de préstamos a largo plazo.
7723000000	0	En esta cuenta se registraron operaciones por intereses por préstamo a Marinasol
7730000000	0	En esta cuenta se registraron operaciones por no se tuvo ingresos
7760000000	(539,702,630)	En esta cuenta se registraron operaciones por diferencia en cambio
7781000000	(650,856)	En esta cuenta se registraron operaciones por rentabilidad Fondo de Iversión Morgan Stanley
7799000000	(21,812)	En esta cuenta se registraron operaciones por recompra bono ingreso

Nota: Elaboración propia

Adicionalmente se observó que en el ejercicio 2022 la empresa adiciono el importe S/ 676, 696 correspondiente a gastos financieros con No domiciliados que fueron pagados en el ejercicio 2023, por ello se debe agregar al interés neto asciendo un total de interese neto de S/ 156,324,014.

Tabla 10

Determinación del Interés Neto 2023

Determinación del interés sujeto al neto 2023	
Gastos por interés	158,478,186
Ingreso por interés	(1,477,475)
Gastos financieros con No domiciliado adicionado en el 2022 (pagados en el 2023)	676,696
Interés sujeto a limite	**157,677,407**

Nota: Elaboración propia

e) Determinación del gasto deducible por intereses:

El límite de gastos deducibles por interés neto según la determinación del 30% del EBITDA tributario asciende a S/116,820,840:

En el ejercicio 2022 la empresa determino un exceso de interés neto de S/ 55,417,383 el cual es deducible para el ejercicio 2023 quedando como límite deducible el importe de 61,403,457.

El interés neto por el ejercicio 2023 determinado asciende a S/157,677,407 por que debería ser sujeto al límite de intereses del 30% EBITDA tributario luego de la deducción del gasto no deducible del ejercicio 2022, el cual asciende a S/ 61,403,457, en ese sentido, se determinó un exceso de gastos por interés ascendente a S/ 96,273,949.

Tabla 11

Determinación del exceso de limite gastos por intereses

Determinación del interés neto deducible 2023	
Límite de interés (30% del EBITDA)	116,820,840
Recuperabilidad de interese no deducible del ejercicio 2022	(55,417,383)
Interés neto del ejercicio 2023	(157,677,407)
Exceso de límite de interés neto	**(96,273,949)**

2.4.2.4 Aplicación de la propuesta y o tratamiento identificado

Como resultado de la auditoria tributaria se determinó dos errores principales en la determinación del EBITDA tributario determinado por la empresa, el primero en relación con la determinación del segundo componente del EBITDA que es el interés neto del ejercicio anterior, ya que no se estaba considerando la recuperabilidad del interés determinado como interese no deducible del ejercicio 2021 y la empresa no considero la deducción del interés con no domiciliados adicionados en el ejercicio

2022 los cuales ya fueron pagados en el ejercicio 2023 y deberían ser considerados como deducibles para el ejercicio 2023.

Se procedió a coordinar una reunión con el área de tributación en la cual se expuso los resultados de la auditoria tributaria y los criterios utilizados, los cuales fueron aceptados y procedieron a realizar las correcciones correspondientes.

Finalmente se realizó la emisión del informe de auditoría con las conclusiones y recomendaciones.

2.5 Resultados de la actividad

2.5.1 Detalles de la aplicación de las técnicas, instrumentos y procedimientos

En el presenta trabajo de suficiencia profesional se utilizó las técnicas conceptualizadas en el capítulo anterior, y las cuales serán detalladas a continuación:

- Consulta: Se realizó reuniones presenciales y virtuales con los encargados del área tributaria de la empresa durante todo el proceso de auditoria tributaria, en la cual se procedió a realizar las consultas sobre las operaciones realizadas de la empresa con terceros y vinculadas, así mismo de realizo las consultas para el entendimiento del negocio y sector que influyen en el cálculo del impuesto a la renta y específicamente en el EBITDA tributario.

- Confirmación: Para esta técnica, se realizó reuniones y solicitud de información con el área de precios de transferencia ya que la empresa mantiene operaciones con no domiciliados entre partes vinculadas, en las cuales se pudo determinar la razonabilidad de la operación.

- Observación: Se realizó un análisis del papel de trabajo realizado por la compañía aplicando los pasos ya determinados en el capítulo anterior y entendiendo los criterios utilizados por la empresa.

- Análisis documental: A si como se presenta el papel de trabajo de la empresa en cuento a la determinación del EBITDA tributario, y del análisis realizado de las cuentas que involucran registros por interés solicitó los contratos de financiamiento, soportes documentarios de operaciones con no domiciliados los cuales fueron evaluados a detalle para determinar su naturaleza y concluir en si corresponde a intereses computable y deducibles para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2023.

- Recálculo: Se realizo el recalculo del EBITDA tributario en base a los procedimientos y pasos detallados en el capítulo anterior.

2.5.2 Análisis de las alternativas de solución

En la reunión final con los encargados del área de tributación de la empresa se plantó los resultados y criterios utilizados en la auditoria tributaria, explicando que los criterios utilizados por la empresa no son los correcto, así mismo de realizo las explicaciones del análisis de la normativa tributaria.

a) Ventajas de la auditoria tributaria y la alternativa de solución.

- Se determino una menor adición de gastos de interese lo cual genera un meno impuesto a la renta a pagar por la empresa
- Se les proporciono el informe que contiene información importante en cuenta a la determinación del EBITDA tributario y criterios utilizados, así como las conclusiones y recomendaciones pertinente.

b) Desventajas de la auditoria tributaria y la alternativa de solución.

- La empresa deberá capacitar constante mente al personal debido a los recurrentes cambios en la legislatura fiscal y ello conlleva al desembolso de dinero.

2.5.3 Discusión de las alternativas de solución

De los antecedentes nombrados en el presente trabajo eficiencia profesional se observa que según Chira se debe realizar un análisis crítico de la regla del EBITDA tributario no solo en base a los estados financieros sino también a nivel conceptual y normativo, es por ello que en el recálculo del se tomó en cuenta lo establecido en la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1424, el Decreto Legislativo 1424, Decreto Supremo 402-2021, los actuales nos permitieron tener un mejor análisis de las operaciones de la empresa en cuanto a los intereses.

Por otro lado, Cisneros y Malca en sus invitaciones analizan el tratamiento tributario aplicable a gastos financieros y como impacta en la determinación del Impuesto a la Renta de las empresas. Para la empresa del presente trabajo de suficiencia profesional se pudo identificar que durante los últimos años en principal el ejercicio 2023 la empresa realizo operaciones financieras con entidades bancarias, obteniendo prestamos con fines de solventar las operaciones propias de su negocio, así como operaciones de intereses provenientes de bonos, leasing y leaseback, los mismo que impacta de manera significativa en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2023.

Por último, en la investigación realizada por Lazo, recomienda a las empresas inmobiliarias encuestadas capacitar a los expertos y colaboradores involucrados tanto en el proceso de financiamiento como en la determinación de los gastos financieros deducibles, mediante charlas brindadas por expertos tributarios, en ese sentido, es importante mencionar que para el presente trabajo de suficiencia profesional es importante realizar las auditorias tributarias preventivas ya que de ello se pueden evidenciar debilidades y errores en la aplicación de la norma tributaria previniendo posibles contingencias fiscales.

2.5.4 Alcance y limitaciones de la alternativa elegida

El resultado del presente trabajo de suficiencia profesional fue aplicado para la empresa donde se llevó la auditoria tributaria preventiva, específicamente al área de

tributación, es preciso mencionar que se presentaron limitaciones en cuanto a información confidencial respecto a operaciones con vinculadas.

III. CONCLUSIONES

Con el desarrollo del presenta trabajo de suficiencia profesional se llegó a las siguientes conclusiones que a continuación se detallarán:

Se determino la importancia significativa de la auditoria tributaria preventiva ya que nos permite identificar errores y deficiencias en la aplicación de la norma tributaria que regula el cálculo del EBITDA tributario y ello tener impacto en la determinación del Impuesta a la Renta de forma negativa antes de realizar la declaración jurada anual de impuestos ante la entidad administrativa (SUNAT).

Se determino que, debido a las deficiencias y desconocimiento del tratamiento tributario de la determinación del EBITDA tributario, la empresa determino un menor gasto deducible ya que no realizo correctamente el arrastre de intereses netos adicionados en ejercicios anteriores, generando así un mayor Impuesto a la Renta a declarar y pagar.

Se determino que existen contingencias tributarias en una posible futura fiscalización tributaria por parte de la administración tributaria en caso la norma no fuera aplicada de manera correcta.

IV. RECOMENDACIONES

Se recomendó a la empresa realizar una evaluación periódica y exhaustiva de las operaciones financieras y con sus vinculadas para un mayor control respecto al impacto de dichas operaciones en la determinación del Impuesto a la Renta.

Se recomendó realizar capacitaciones periódicas al personal encargado del área de tributación de la empresa para así mitigar los riegos en cuento a criterios o cambios de las normas tributarias**.**

Se recomendó a la empresa realizar una evaluación de ejercicios anteriores para verificar si se determinaron el EBITDA tributario de manera correcta ya que el criterio utilizado no es el correcto, lo cual podría contribuir a identificar escudos fiscales para posibles fiscalizaciones tributarias.

V. REFERENCIAS

Chira, Rivas y Orihuela (2022). Análisis De La Regla Del Ebitda Tributario Y Su Impacto En Los Resultados Fiscales De Empresas Del Sector Inmobiliario En El Ejercicio. Obtenido de https://repositorio.esan.edu.pe/items/828ea00c-4514-4312-95eb-f3fe1cd7a558

Lino, M. T. (2019). "Auditoria Tributara y su Impacto en las contingencias Tributaras en la Entidad Besp Cable Perú SAC-2019". Obtenido de https://repositorio.utp.edu.pe/handle/20.500.12867/4268

Serquén (2023). Auditoría Tributaria Preventiva y su Incidencia en la Determinación del Impuesto a la Renta de una Empresa del Rubro Retail en Chiclayo 2021, Obtenido de https://repositorio.utp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12867/7582/L.Serquen_Tesis_Titulo_Profesional_2023.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Pereda, L. D. (2016). "La aplicación de una Auditoría Tributaria preventiva como mecanismo para la reducción de contingencias tributarias en la empresa Bermanlab SAC distrito de Trujillo, periodo 2015-2016. Trujillo:
Alicia. Obtenido de La aplicación de una auditoria tributaria preventiva como mecanismo para la reducción de contingencias tributarias en la empresa Bermanlab S.A.C Distrito de Trujillo, Periodos 2015 - 2016 (upao.edu.pe)

Llano, U. j. (2019). " Matriz de Auditoría Tributara Preventiva orientada a la retención en la fuente para las Tecnológico de Antioquía, Institución Universitaria". Obtenido de https://dspace.tdea.edu.cp.bitstream/handle/tda/589/Matriz%20de%20auditor a%20trib utaria.pdf?sequence=1&iSAllowed=y

SUNAT (2023). Cartilla de instrucciones para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría. Obtenido de https://renta.sunat.gob.pe/sites/default/files/inlinefiles/cartilla%20Instrucciones%20Empresa_2_4.pdf

SUNAT (2024) Orientación en temas tributarios, formales y sustanciales de la administración tributaria. Obtenido de https://orientacion.sunat.gob.pe/

SUNAT. (2020). Glosario de Términos sobre Cultura Tributaria y Aduanera. Obtenido de https://cultura.sunat.gob.pe

Villanueva, G. W. (2013). Principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. Obtenido de Revista de Derecho THEMIS: https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575

Bravo.J. (2023). Repensando la causalidad en el Impuesto a la Renta. Obtenido de https://www.jorgebravocucci.pe/repensando-la-causalidad-en-el-impuesto-a-la-renta/

Sanabria, M. A. (2022). Limitación a los gastos financieros deducibles: Temas pendientes en Costa Rica, pág. 1. Obtenido de https://www.larepublica.net/noticia/limitacion-a-los-gastos-financieros-deducibles-temas-pendientes-en-costa-rica

Hérnandez, V. J. (2022). Planeamiento tributario para el cumplimiento de obligaciones tributarias en la empresa Consultor y ejecutor de proyectos de inversión Pérez T. S.A.C. Lima: Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo. Obtenido de https://repositorio.unprg.edu.pe/handle/20.500.12893/10806

García, N. C. (2014). La Reforma Fiscal en Materia de Tributación del Ahorro y Endeudamiento de las Sociedades. Instituto de Estudios Fiscales. Obtenido de https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4932000&orden=0&info=link

Cencerrado, M. E. (2010). La subcapitalización. Alicante: Universidad de Alicante. Obtenido de http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/39315

Escudero-Whu, S. (2021). ¿Principio o Estándar de la Prueba? Entendimiento del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de gastos en la deducción de los gastos del Impuesto a la Renta a la Tercera Categoría de Sujetos Domiciliados durante los años 2015-2018. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Obtenido de https://doi.org/10.18800/dys.202101.005