

INFORME N.º 019-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En relación con el drawback se formulan las siguientes consultas:

1. En el caso que la empresa A encargue a la empresa B el trámite integral y gestión del drawback, servicio por el que la empresa B le emite un comprobante de pago, con lo cual este gasto está identificado ¿la empresa A debe utilizar la fórmula de la prorrata de gastos regulada en el inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. Si la empresa A deduce íntegramente los gastos facturados por la empresa B por el servicio mencionado en el numeral anterior y, posteriormente, dichos gastos son reparados por la misma empresa, vía declaración rectificatoria, mediante adiciones a la base imponible del Impuesto a la Renta que se consigna en la declaración jurada anual por tratarse de gastos generados por un ingreso que no califica como renta ¿qué implicancias tributarias generaría para la empresa A tal proceder en cuanto al pago del Impuesto a la Renta y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas consignado en la factura emitida por la empresa B?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener la fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la referida Ley.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Como puede apreciarse, la Ley del Impuesto a la Renta, recogiendo el principio de causalidad del gasto, permite la deducción de todos los desembolsos incurridos que hubieran tenido relación con la generación de las rentas gravadas de tercera categoría o el mantenimiento de su fuente

productora, salvo cuando la deducción esté sujeta a límites o se encuentre expresamente prohibida⁽¹⁾(²).

Por su parte, el primer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas.

Asimismo, el segundo párrafo del citado inciso dispone que en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, el tercer párrafo del aludido inciso indica que se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables.

Como fluye de lo antes señalado, tratándose de contribuyentes que generen rentas gravadas, exoneradas o inafectas y que tengan gastos que incidan conjuntamente en dichas rentas:

- a) En principio, deducirán dichos gastos considerando la imputación directa de estos respecto de tales rentas, y teniendo en cuenta que solo son deducibles los gastos vinculados a la obtención de rentas gravadas con el Impuesto a la Renta o al mantenimiento de su fuente.
- b) Solo cuando no sea posible efectuar una imputación directa de tales gastos, se efectuará una imputación indirecta de estos, en principio, en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas.
- c) Y solo si no se pudiera establecer dicha proporcionalidad, la imputación indirecta de tales gastos se efectuará en función al porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre la suma de todas las rentas brutas (gravadas, exoneradas e inafectas).

De otro lado, tal como se ha señalado en el Informe N.° 318-2005-SUNAT/2B0000⁽³⁾, la restitución simplificada de derechos arancelarios, en principio, sólo origina la reversión o extorno del costo registrado, referido a los derechos arancelarios inicialmente considerados como parte del costo computable de los bienes exportados, materia de devolución; lo cual se refleja en un menor costo de ventas y, por ende, en los resultados del ejercicio. Sin

¹ El mismo criterio se encuentra recogido en los Informes N.°s 101-2012-SUNAT/4B0000 y 200-2006-SUNAT/2B0000, entre otros (disponibles en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>).

² Así lo ha señalado también el Tribunal Fiscal, por ejemplo, en la Resolución N.° 15800-1-2012.

³ Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>.

embargo, si el monto resultante del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios excediera el importe de los derechos arancelarios inicialmente cargados como costo computable de los bienes exportados, el importe de dicho exceso será reconocido como un ingreso en el Estado de Ganancias y Pérdidas, el cual no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta⁽⁴⁾.

De acuerdo con lo antes expresado, el monto que excede la restitución de los derechos arancelarios constituye un ingreso no afecto al Impuesto a la Renta, mientras que aquél que origina la reversión o extorno del costo registrado, al determinar un menor costo de ventas, genera una mayor renta bruta sujeta a imposición.

En ese sentido, respecto de la primera consulta, los desembolsos en que incurre el exportador para que un tercero le efectúe el trámite integral y gestión del drawback, constituyen un gasto que incide conjuntamente en rentas inafectas⁽⁵⁾ y en rentas gravadas⁽⁶⁾, por lo tanto, resulta aplicable alguno de los procedimientos previstos en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. En cuanto a la segunda consulta, para brindar una respuesta a la misma, es necesario tener en cuenta lo señalado en el numeral 1. del rubro análisis del presente informe.

Así, partiendo de la premisa que en el supuesto de la consulta, mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria se adiciona a la base imponible del Impuesto a la Renta el importe de los desembolsos en que incurre el exportador para que un tercero le efectúe el trámite integral y gestión del drawback, que fueron deducidos íntegramente como gastos en la declaración original, aquella declaración tendría que ser rectificadora para considerar como adición únicamente la parte de los desembolsos atribuibles a rentas inafectas producto de la aplicación de alguno de los procedimientos previstos en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y, de corresponder, se deberá abonar el monto dejado de pagar por este impuesto más los intereses moratorios respectivos a que se refiere el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁽⁷⁾. De manera similar se deberá proceder tratándose del Impuesto General a las Ventas⁽⁸⁾.

⁴ Cabe señalar que en el mismo informe se ha indicado que el drawback es la restitución simplificada de derechos arancelarios que busca reintegrar al exportador los aludidos tributos que gravan la importación de materias primas, productos intermedios, partes y piezas incorporados al producto exportado o consumidos en la producción del mismo, con las limitaciones que señalan las normas.

⁵ Constituidos por el monto que excede la restitución de los derechos arancelarios.

⁶ A través de la restitución de los tributos cargados inicialmente al costo de los bienes exportados que al determinar un menor costo computable generan una mayor renta.

⁷ Aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013, y norma modificatoria.

⁸ Conforme a lo dispuesto en el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que, entre otros requisitos sustanciales, sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Lo anterior es sin perjuicio de cancelar las multas que correspondan por haber incurrido en la infracción prevista por el numeral 1) del artículo 178° del citado TUO⁹).

CONCLUSIÓN:

1. Los desembolsos en que incurre el exportador para que un tercero le efectúe el trámite integral y gestión del drawback, constituyen un gasto que incide conjuntamente en rentas gravadas e inafectas, por lo tanto, resulta aplicable alguno de los procedimientos previstos en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. Cuando mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria se adiciona a la base imponible del Impuesto a la Renta el importe de los desembolsos atribuibles a rentas inafectas, producto de la aplicación de alguno de los procedimientos previstos en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los que fueron deducidos íntegramente como gastos en la declaración original, de corresponder, se deberá abonar el monto dejado de pagar por este impuesto más los intereses moratorios respectivos a que se refiere el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario. De manera similar se deberá proceder tratándose del Impuesto General a las Ventas.

Lo anterior es sin perjuicio de cancelar las multas que correspondan por haber incurrido en la infracción prevista por el numeral 1) del artículo 178° del citado TUO.

Lima, 01 JUL. 2014

ORIGINAL FIRMADO POR
Enrique Pintado Espinoza
Intendente Nacional Jurídico (e)

mfc
A0481-D14
IMPUESTO A LA RENTA – Prorrata de gastos

⁹ Consistente en no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.