

INFORME N.º 118-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta si, aun con la dación del Decreto Supremo N.º 008-2011-EF, se mantiene vigente para los ejercicios gravables anteriores al 2011, el criterio contenido en el Informe N.º 068-2010-SUNAT/2B0000, en el cual se ha concluido que, para efecto del cálculo de la prorrata de gastos a que se refiere el inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el ingreso por concepto de restitución de derechos arancelarios (drawback) debe considerarse como parte de las “rentas brutas inafectas”; así como si dicho criterio es aplicable en la actualidad.

Adicionalmente, respecto del mismo tema, se consulta ¿cuál es el criterio aplicable en el caso de los ingresos distintos al drawback, que no califiquen como renta gravada según el artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, tanto durante los ejercicios gravables anteriores al 2011 como en la actualidad?

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, TUO de la 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. En base a lo establecido en el encabezado del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y en el primer y segundo párrafos del inciso p) del artículo 21º del reglamento de dicha ley⁽¹⁾, en el Informe N.º 068-2010-SUNAT/2B0000⁽²⁾ se ha señalado que *en el caso de gastos necesarios para producir la renta gravada y mantener la fuente, que además inciden en la*

¹ El artículo 37º del TUO 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 esta Ley.

A su vez, el primer párrafo del inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé 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.

Agrega, en su segundo párrafo, 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.

Los citados primer y segundo párrafos del inciso p) del referido artículo fueron introducidos por el Decreto Supremo N.º 017-2003-EF, publicado el 13.2.2003.

² Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>.

generación de rentas exoneradas e inafectas, y cuya atribución no puede ser establecida proporcionalmente, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera como gasto deducible el resultado 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.

Añade que, considerando que el monto que excede el drawback constituye ingreso derivado del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, el cual no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta (...) para efecto del cálculo de la prorrata del gasto a que se refiere el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el ingreso por concepto de drawback debe considerarse como parte de las “rentas brutas inafectas”.

Al respecto, debe señalarse que el texto de las normas antes aludidas, en las que se sustenta el criterio referido en el párrafo precedente, no ha sido modificado, por lo que hasta la fecha dichas normas y el criterio contenido en dicho informe se encuentran plenamente vigentes.

2. Cabe señalar que con posterioridad a la emisión del informe en cuestión, se publicó el Decreto Supremo N.° 281-2010-EF⁽³⁾ que incorporó como tercer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el siguiente texto:

p) (...)

Para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, 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; y como renta bruta inafecta a los referidos ingresos, salvo cuando estos provengan de la enajenación de bienes, en cuyo caso de tales ingresos se deducirá el costo computable de los bienes enajenados⁽⁴⁾.

(...)

Asimismo, la Segunda Disposición Complementaria Final (DCF) de tal decreto supremo dispuso que dicho texto incorporado tenía carácter de precisión⁽⁵⁾⁽⁶⁾.

Por lo tanto, también con la normativa vigente a partir de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N.° 281-2010-EF, para efecto del cálculo de la prorrata del gasto a que se refiere el segundo párrafo del inciso p) del artículo

³ El 31.12.2010.

⁴ El subrayado es nuestro.

⁵ Por lo que debía entenderse como el sentido que siempre tuvo el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, introducido por el Decreto Supremo N.° 017-2003-EF.

⁶ Siendo de aplicación lo dispuesto en el inciso 1 del artículo 170° del Código Tributario.

21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el ingreso por concepto de drawback debe considerarse como parte de las “rentas brutas inafectas”, toda vez que el mismo *no está comprendido en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta*, tal como ya se ha señalado en el Informe N.° 068- 2010-SUNAT/2B0000.

3. Ahora bien, luego de la dación del Decreto Supremo N.° 281-2010-EF, se publicó el Decreto Supremo N.° 008-2011-EF⁽⁷⁾, cuyo artículo 1° modifica el tercer párrafo e incorpora un cuarto párrafo al inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de acuerdo con el siguiente texto:

p) (...)

Para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, 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.

Asimismo, en el caso que la renta bruta inafecta provenga de la enajenación de bienes, se deducirá el costo computable de los bienes enajenados⁽⁸⁾.

(...)

Adicionalmente, el artículo 2° del mencionado decreto supremo modifica la Segunda DCF del Decreto Supremo N.° 281-2010-EF, indicando que lo señalado en el tercer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, con respecto a los casos en que la renta bruta inafecta provenga de la enajenación de bienes⁽⁹⁾, tiene carácter de precisión.

Sobre el particular, si bien la precisión referida a lo que se considera como renta inafecta contenida en el Decreto Supremo N.° 281-2010-EF ha sido derogada, ello no implica que la línea interpretativa contenida en dicha precisión haya sido dejada sin efecto, pues la norma derogatoria no hace ninguna alusión sobre cuál debería ser el sentido y alcance de lo dispuesto en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes de su modificación por el Decreto Supremo N.° 281-2010-EF⁽¹⁰⁾.

⁷ El 18.1.2011.

⁸ El subrayado es nuestro.

⁹ Se entiende que la norma ha querido aludir al cuarto párrafo toda vez que la mención al costo computable de los bienes enajenados se encuentra en dicho cuarto párrafo.

¹⁰ Cabe destacar que, en este aspecto, la misma línea interpretativa ha sido adoptada por el Tribunal Fiscal, el que mediante la Resolución N.° 17626-2-2013 ha señalado lo siguiente:

“Que respecto al argumento de la recurrente referido a que los ingresos del drawback recién son considerados como inafectos para la determinación de los gastos comunes con la incorporación del tercer párrafo del inciso p) del artículo 21°, mediante Decreto Supremo N.° 281-2010-EF y modificado por Decreto Supremo N.° 008-2011-EF, cabe precisar que si bien a través de la citada incorporación se estableció los alcances de la renta inafecta, los citados decretos no regulan ningún tratamiento especial a los ingresos provenientes del drawback, y siendo que con anterioridad a la

A mayor abundamiento y, en relación con la expresión “renta inafecta”, se debe señalar que resulta razonable considerar que dado que el elemento esencial para determinar el alcance de aquélla es el término “inafecta”, el cual se refiere a los conceptos que se encuentran fuera del campo de aplicación del Impuesto a la Renta, cuando el legislador ha utilizado el término renta lo ha hecho en un sentido lato⁽¹¹⁾, refiriéndose no sólo a los ingresos que estando comprendidos en el campo de aplicación del Impuesto se les inafecta por ley sino también a aquellos que no lo están (naturalmente o por disposición de alguna norma que así lo señale específicamente).

Adicionalmente, es importante tener en cuenta que la incorporación de la referencia a rentas inafectas y a renta brutas inafectas efectuada por el Decreto Supremo N.º 017-2003-EF tuvo como objeto evitar que cuando existan gastos comunes que incidan conjuntamente en rentas gravadas e inafectas se pretenda deducir el 100% de dichos gastos, desconociendo que los mismos han servido también para la obtención de la renta inafecta.

En efecto, en la exposición de motivos del citado decreto supremo se indica que la aludida modificación se origina “(...) *en atención al principio de causalidad, ya que los gastos en que se incurra para generar rentas exoneradas o inafectas no pueden ser deducibles*”.

Lo antes mencionado guarda concordancia con lo que señala la doctrina en el sentido que *es evidente que al no considerar una parte de la ganancia como imponible por estar exenta, también una parte del gasto, la atribuible a la obtención de esa ganancia exenta, no será deducible; quedando sentado así el principio de la no deducibilidad de los gastos efectuados para producir ingresos exentos o excluidos del gravamen*⁽¹²⁾.

En consecuencia, para efecto de la prorrata de gastos a que se refiere el inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, introducido por el Decreto Supremo N.º 017-2003-EF, el ingreso por concepto de drawback debe considerarse como parte de las “rentas brutas inafectas”, inclusive tratándose de los ejercicios gravables no prescritos anteriores al 2011.

El mismo criterio resulta aplicable tratándose de los ingresos distintos al drawback que no califiquen como renta gravada según el artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta.

dación de dichas normas este Tribunal había señalado que los mismos se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta debieron considerarse como tales para la determinación de los gastos comunes, por lo que lo señalado al respecto carece de sustento”.

¹¹ En vista que por definición conceptual se consideran rentas aquellas que están dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

¹² REIG, Enrique J. Impuesto a las Ganancias. Octava edición. Buenos Aires, Argentina, 1991. Ediciones Macchi. Pág. 316.

CONCLUSIONES:

1. El criterio establecido en el Informe N.º 068-2010-SUNAT/2B0000 se mantiene vigente para los ejercicios gravables no prescritos anteriores al 2011, aun con la dación del Decreto Supremo N.º 008-2011-EF, por lo que, para efecto del cálculo de la prorrata del gasto a que se refiere el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el ingreso por concepto de drawback debe considerarse como parte de las “rentas brutas inafectas”, tal como ya se había señalado en el citado informe; siendo que el mencionado criterio también resulta aplicable para los ejercicios gravables 2011 y siguientes.
2. Los ingresos distintos al drawback que no califiquen como renta gravada según el artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta deben, igualmente, incluirse dentro de las “rentas brutas inafectas” para efecto del cálculo de la prorrata del gasto antes mencionada, durante los ejercicios gravables señalados en el párrafo precedente.

Lima, 24 DIC. 2014

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

mfc
A0125-D13
A0649-D14
A0650-D14
A0651-D14
A0652-D14

IMPUESTO A LA RENTA – Incidencia del drawback en la prorrata de gastos para la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta