

CARTA N.º 003-2018-SUNAT/700000

Lima, 25 ENE. 2018

**Señor
JOSÉ MARIO MONGILARDI FUCHS
Presidente
Cámara de Comercio de Lima
Presente**

**Ref. : Carta P/083.04.15/GL del 16.4.2015
Expediente N.º 000-TI0001-2015-00273789-5 del 21.4.2015**

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual se manifiesta que se traslada la preocupación de sus asociados por el nuevo criterio adoptado por esta Administración Tributaria en el Informe N.º 118-2014-SUNAT/5D0000, en relación con el ingreso por concepto de restitución de derechos arancelarios (drawback) y su efecto en la determinación del impuesto a la renta.

Al respecto, se solicita reevaluar el criterio contenido en el aludido informe, según el cual, aun con la dación del Decreto Supremo N.º 008-2011-EF⁽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, por lo que para el 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⁽²⁾, el ingreso por concepto de drawback debe considerarse como parte de las “rentas brutas inafectas”.

Se sustenta el pedido en las siguientes consideraciones:

- a) Los gremios empresariales impulsaron una campaña para que la situación creada por el Decreto Supremo N.º 281-2010-EF⁽³⁾ que confirmó el criterio expuesto en el Informe N.º 068-2010-SUNAT/2B0000 se corrija, lo que condujo al Ministerio de Economía y Finanzas a expedir el Decreto Supremo N.º 008-2011-EF, conforme al cual la disposición sobre prorrato de gastos prevista por el Decreto Supremo N.º 281-2010-EF sólo tiene carácter de precisión retroactiva en lo que respecta a la enajenación de bienes y no respecto del drawback.

¹ Publicado el 18.1.2011.

² Aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

³ Publicado el 31.12.2010.

- b) Para su representada lo dispuesto acerca del drawback constituye norma innovativa, quedando claro para su gremio que el prorrateo de gastos originado por este concepto se aplica únicamente a partir del ejercicio 2011, en adelante.

Sobre el particular, cabe señalar lo siguiente:

1. En principio, toda vez que en relación con los ingresos por concepto de drawback y su efecto en la determinación del impuesto a la renta, el Informe N.º 118-2014-SUNAT/5D0000 mantiene vigente el criterio anterior contenido en el Informe N.º 068-2010-SUNAT/2B0000, no resulta correcto señalar que aquél contiene un nuevo criterio en torno a dicho tema.
2. En lo que respecta a lo indicado en el literal a), si bien, en efecto, con la modificación efectuada por el Decreto Supremo N.º 008-2011-EF, en relación con la precisión referida a lo que se considera como renta inafecta en el Decreto Supremo N.º 281-2010-EF, se mantuvo el carácter de precisión únicamente con respecto a los casos en que la renta bruta inafecta provenga de la enajenación de bienes, nada se dice en aquella norma respecto a los demás casos en que la renta bruta inafecta provenga de otros conceptos (como el caso del drawback).

En efecto, aquella norma únicamente restringe el ámbito de aplicación de la precisión en cuestión (referida a lo que se considera como renta inafecta) al señalar que esta es solo con respecto a los casos en que la renta bruta inafecta provenga de la enajenación de bienes; y no regula nada respecto de qué manera debe interpretarse en los demás casos en que la renta bruta inafecta proceda de otros conceptos (como, por ejemplo, del drawback).

En ese sentido, no puede deducirse lógico jurídicamente que respecto a estos últimos casos (en que la renta bruta inafecta provenga, por ejemplo, del drawback), la línea interpretativa contenida en la precisión que había establecido el Decreto Supremo N.º 281-2010-EF ha sido dejada sin efecto, pues la norma derogatoria no hace alusión alguna sobre cuál debería ser el sentido y alcance de lo dispuesto en el inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes de su modificación por el Decreto Supremo N.º 281-2010-EF.

A mayor abundamiento, cabe indicar que en la propia exposición de motivos del Decreto Supremo N.º 008-2011-EF se señala que considerando que se podría generar problemas de interpretación tanto por parte de los contribuyentes como de la Administración Tributaria, resultaba necesario modificar lo regulado por el Decreto Supremo N.º 281-2010-EF, a fin de no interferir en los procesos en trámite ante instancias administrativas o jurisdiccionales respecto de los ejercicios anteriores a la modificación realizada mediante este decreto supremo; lo que confirma lo señalado en el párrafo precedente.

3. En cuanto a lo señalado en el literal b), en opinión de esta Superintendencia Nacional, el tercer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁴⁾ solo explicita lo que ya subyacía en la normativa del impuesto a la renta antes de la incorporación de dicho párrafo, razón por la cual en el Informe N.° 068-2010-SUNAT/2B0000, emitido con anterioridad a la incorporación del párrafo en cuestión, se concluyó que 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”.

En efecto, tal como ha señalado esta Administración Tributaria⁽⁵⁾:

- a) La incorporación de la referencia a rentas inafectas y a renta brutas inafectas efectuada por el Decreto Supremo N.° 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.
- b) En la exposición de motivos del citado decreto supremo se indica que la aludida modificación se origina “(...) *en atención al principio de causalidad*[⁶], *ya que los gastos en que se incurra para generar rentas exoneradas o inafectas no pueden ser deducibles*”.
- c) 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*⁽⁷⁾.

Por lo antes señalado, no compartimos lo afirmado en el documento de la referencia respecto a que lo dispuesto por el Decreto Supremo N.° 281-

⁴ Tanto según la incorporación efectuada por el artículo 2° del Decreto Supremo N.° 281-2010-EF, como según la modificación efectuada por el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 008-2011-EF.

⁵ En el Informe N.° 118-2014-SUNAT/5D0000.

⁶ Tal como se ha señalado en el Informe N.° 023-2014-SUNAT/4B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i023-2014.pdf>), el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias) consagra el “principio de causalidad” por el cual todos los gastos necesarios para la generación y mantenimiento de rentas de tercera categoría gravadas con el impuesto son deducibles de la renta bruta, salvo cuando se haya previsto límites a la deducibilidad o se prohíba expresamente. Este principio tiene implícito que los gastos sean necesarios, entendiéndose al mismo bajo los criterios, entre otros, de normalidad y razonabilidad.

⁷ REIG, Enrique J. Impuesto a las Ganancias. Octava edición. Buenos Aires, Argentina, 1991. Ediciones Macchi. Pág. 316.

2010-EF acerca del drawback constituye norma innovativa⁽⁸⁾, y por lo tanto, tampoco, que el prorrateo de gastos originado por este concepto se aplica únicamente a partir del ejercicio 2011, en adelante.

En consecuencia, esta Superintendencia Nacional se ratifica en lo señalado en el Informe N.º 118-2014-SUNAT/5D0000.

Hago propicia la oportunidad para manifestarle los sentimientos de mi especial estima.

Atentamente,

GONZALO ADOLFO SILVA ALVÁN
Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos (e)
SUPERINTENDENTE NACIONAL DE ADUANAS Y DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

mfc
CT0601-2017

⁸ Nótese que dicha afirmación tampoco fluye del Decreto Supremo N.º 008-2011-EF, el cual, como ya se ha señalado, únicamente restringe el ámbito de aplicación de la precisión que estableció el Decreto Supremo N.º 281-2010-EF; mas no regula nada respecto de qué manera debe interpretarse en los casos en que la renta bruta inafecta proceda de conceptos distintos al de la enajenación de bienes (como es el caso del drawback).