

INFORME N.º 194-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En relación con las reglas del inciso g) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, se plantea las siguientes consultas:

1. ¿Resulta de aplicación esta norma a las comisiones de financiamiento devengadas durante la etapa preoperativa?
2. En el supuesto que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, ¿las comisiones que formen parte integrante del interés efectivo del instrumento financiero de que se trate y las comisiones relacionadas con un acto significativo, a que se refiere el Informe N.º 030-2017/SUNAT/7T0000, y que se hayan devengado durante la etapa preoperativa, formarán parte de los gastos preoperativos y podrán ser deducidos, a opción del contribuyente, en el primer ejercicio o amortizarse en el plazo de 10 años, a partir del inicio de actividades?

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, “LIR”).
- 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 (en adelante, “Reglamento”).

ANÁLISIS:

1. El artículo 37º de la LIR 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 su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida; en consecuencia, conforme a su inciso g), los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez años⁽¹⁾.

Por su parte, el inciso d) del artículo 21º del Reglamento señala que dicha amortización se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación; que una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT, siendo que el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente, sin exceder en total el plazo máximo de diez años; y que los intereses devengados durante el

¹ Cabe indicar que el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57º de la LIR establece, en general, que las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; lo cual también es de aplicación para la imputación de los gastos.

período preoperativo comprenden tanto a los del período inicial como a los del período de expansión de las operaciones de la empresa.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado⁽²⁾ que la razón de diferir el reconocimiento de los gastos preoperativos a la etapa de explotación, extracción o producción es, precisamente, que al no existir ingresos a los cuales pueda imputarse en la etapa preparatoria de las actividades que constituirán el negocio de la empresa, dichos gastos no se descontarían de ingreso alguno a fin de determinar la renta imponible.

2. De acuerdo con las normas y el criterio expuestos en el numeral precedente, no obstante que, en principio, los gastos se imputan al ejercicio en que se devengan, aquellos devengados durante el período preoperativo se diferirán y, a opción del contribuyente, se deducirán en el primer año en que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa por las que se incurre en tales gastos o se amortizarán proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años desde que se inició la producción o explotación.

En consecuencia, las reglas del literal g) del artículo 37° de la LIR resultan de aplicación a las comisiones de financiamiento devengadas durante la etapa preoperativa.

3. En relación con la segunda consulta se tiene que ella se relaciona con lo señalado previamente por esta Administración Tributaria en el Informe N.° 030-2017-SUNAT/7T0000⁽³⁾ respecto de la oportunidad en que debía reconocerse los gastos para fines tributarios, vinculados a diversas comisiones derivadas de un contrato de préstamo sindicado, de acuerdo a lo previsto en el entonces artículo 57° de la LIR.

En dicho informe se concluyó que en el supuesto de un contrato de préstamo sindicado en el que se pacta, además de los intereses, el pago de una serie de comisiones por parte del prestatario distintas de aquellas que se acumulan (o devengan) a medida que se suministran los servicios financieros de las cuales se derivan, a las que se refiere el literal b) del párrafo 14 del Apéndice de la Norma Internacional de Contabilidad N.° 18, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, el prestatario debe reconocer los gastos por concepto de tales comisiones:

- (i) En el caso de comisiones que formen parte integrante del interés efectivo del instrumento financiero de que se trate, en la misma oportunidad que se devenga el interés correspondiente al servicio financiero del cual se derivan.
- (ii) Si están relacionadas con un acto significativo, cuando se ha completado el acto significativo.

Al respecto, toda vez que, como se ha señalado en el numeral precedente, las reglas del literal g) del artículo 37° de la LIR resultan de aplicación a las comisiones de financiamiento devengadas durante la etapa preoperativa, se

² En la Resolución N.° 19437-1-2012, disponible en el siguiente enlace de internet: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/1/2012_1_19437.pdf.

³ Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i030-2017-7T0000.pdf>.

puede afirmar que las comisiones que formen parte integrante del interés efectivo del instrumento financiero de que se trate y las comisiones relacionadas con un acto significativo, a que se refiere el Informe N.º 030-2017/SUNAT/7T0000, que se hayan devengado durante la etapa preoperativa, formarán parte de los gastos preoperativos y, a opción del contribuyente, se deducirán en el primer año en que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa por las que se incurre en tales gastos o se amortizarán proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años desde que se inició la producción o explotación.

CONCLUSIONES:

1. Las reglas del inciso g) del artículo 37º de la LIR resultan de aplicación a las comisiones de financiamiento devengadas durante la etapa preoperativa.
2. Las comisiones que formen parte integrante del interés efectivo del instrumento financiero de que se trate y las comisiones relacionadas con un acto significativo, a que se refiere el Informe N.º 030-2017/SUNAT/7T0000, que se hayan devengado durante la etapa preoperativa, formarán parte de los gastos preoperativos y, a opción del contribuyente, se deducirán en el primer año en que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa por las que se incurre en tales gastos o se amortizarán proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años desde que se inició la producción o explotación.

Lima, 17 DIC. 2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS